



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

HIDEKI AGOSTINHO DEGUTI

Monografia apresentada à Universidade
Federal do Paraná como exigência
parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Thereza Cristina Gosdal

CURITIBA

2011

TERMO DE APROVAÇÃO

HIDEKI AGOSTINHO DEGUTI

CONTRATAÇÃO DA MÃO DE OBRA E REFLEXOS NA LEGISLAÇÃO DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL:

Alterações na arrecadação previdenciária ocorridas no Brasil nas décadas de
1990 e 2000

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Professora Doutora THEREZA CRISTINA GOSDAL

Orientadora – Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

Professor Doutor WILSON RAMOS FILHO

Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

Professor Mestre SANDRO LUNARD NICOLADELI

Setor de Ciências Jurídicas, UFPR

Dedicado às meninas de casa.

AGRADECIMENTOS

À minha orientadora, Prof^a. Dr^a. Thereza Cristina Gosdal, pela sua atenção e paciência.

Aos companheiros de trabalho, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, Sandro Andrioli, Emiliano Passos e Braz Mileo, que contribuíram com suas experiências profissionais pessoais e sugestões para o enriquecimento deste trabalho.

A todos os amigos do Curso de Direito Noturno da Universidade Federal do Paraná, que com seu apoio e solidariedade tornaram mais amena a vida acadêmica durante esses cinco anos, em especial a Paulo Henrique Crestani, grande parceiro para o que der e vier, e a Janaína Bertoncello de Almeida, amiga certa de todas as horas.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo estabelecer, a partir da perspectiva das mudanças ocorridas no cenário da contratação da mão de obra no Brasil nas décadas de 1990 e 2000, uma discussão sobre seus reflexos na legislação de custeio da Previdência Social. Para isto, serão verificadas a estrutura Constitucional da Seguridade Social, abordando os princípios que regem o sistema securitário público brasileiro, as categorias dos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, bem como as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias. Será necessária, também, uma interlocução do Direito da Seguridade Social com o Direito do Trabalho, ramos intimamente ligados entre si, utilizando-se por vezes dos conceitos e princípios justralhistas. Por fim, serão analisadas as possibilidades que se apresentam para a sustentabilidade do sistema previdenciário brasileiro, observando meios alternativos à contribuição sobre a folha de pagamento das empresas.

Palavras-Chave: Direito da Seguridade Social. Custeio da Previdência Social. Terceirização da mão de obra. Desoneração da Folha de Salários.

ABSTRACT

The aim of this work is to establish, from the perspective of the changes occurred in the scenery of labor in Brazil during the decades of 1990 and 2000, a discussion regarding the impact of such events on the rules intended to the Social Security resources. For this matter, it will be verified the Constitucional structure of Social Security, addressing the principles governing the brazilian public security-system, the categories of compulsory insured persons of the General Social Security System (named Regime Geral de Previdência Social), as well as the taxable event of social security contributions. It will be also necessary a dialogue of the Social Security Law with the Labor Law, closely linked branches, sometimes borrowing the labor legal concepts and principles. Ending, it will be verified the present possibilities to the sustainability of brazilian social security system, analysing alternative ways to the security taxes based on the payroll of companies.

Key-Words: Social Security Law. Social Security Funding. Labor Outsourcing. Payroll Relief.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	12
2.1 SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	15
2.2 CONCEITO PREVIDENCIÁRIO DE EMPRESA	17
2.3 CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO....	17
3 TERCEIRIZAÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE.....	20
3.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	22
3.1.1 SÚMULA 331 DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO.	
TERCEIRIZAÇÃO x CESSÃO DE MÃO DE OBRA	23
3.2 SOLIDARIEDADE NA CESSÃO DE MÃO DE OBRA	26
3.3 ELISÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA	27
4 EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO.....	30
5 SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	33
6 CONTRATO DE TRABALHO POR TEMPO DETERMINADO.....	37
7 SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.....	40
8 PEJOTIZAÇÃO.....	45
9 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DA	
NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	48
9.1 RETENÇÃO DE 11% SOBRE VALOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ..	48
9.2 RECOLHIMENTO DE 15% SOBRE O PAGAMENTO A COOPERATIVAS	
DE TRABALHO	50
10 GUIA DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP).....	51
11 SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E	
CONTRIBUIÇÕES (SIMPLES)	54

12 TENDÊNCIAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FUTURO DA MÃO DE OBRA.....	57
13 UNIFICAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAL E PREVIDENCIÁRIA	
 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO	60
14 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo analisa como a evolução das formas de contratação da mão de obra nas décadas de 1990 e 2000 impactou na conformação da legislação de custeio previdenciária. Verifica, do ponto de vista fiscal-securitário, como reagiu o poder público face à lógica empresarial de corte de custos e de precarização dos contratos de trabalho, num cenário de abertura de mercado e de forte concorrência externa. Por um lado havia urgência de fomento à atividade produtiva e desenvolvimento da economia nacional, por outro, a necessidade de sustentação do regime previdenciário e de garantia de condições dignas e segurança social aos trabalhadores.

Neste aspecto, é de grande relevância a questão da terceirização da mão de obra, que permeia toda a transformação da força de trabalho no período analisado, alterando o clássico modelo empregatício, essencialmente bilateral, para um modelo trilateral de relação socioeconômica e jurídica¹.

Será visto de forma concisa como o poder público por meio da emissão de atos normativos legislativos e executivos (instruções normativas, ordens de serviço, portarias) procurou apreender as mudanças ocorridas no cenário trabalhista empresarial nas últimas duas décadas, visando a evitar a precarização do contrato de trabalho no tocante à cobertura previdenciária dos trabalhadores submetidos a este processo, bem como procurar manter o nível de arrecadação das contribuições previdenciárias.

O Direito da Seguridade Social é intimamente ligado ao Direito do Trabalho, sendo considerado até mesmo parte deste por alguns doutrinadores, muito embora se verifiquem por vezes disposições conflitantes entre estes ramos do Direito. Sérgio Pinto Martins² afirma que o Direito da Seguridade Social se abebera em vários conceitos oriundos do Direito do Trabalho, como o de empregado, trabalhador temporário, empregador, remuneração, salário, etc. Por este motivo, também serão verificados os conceitos e implicações previstos na legislação

¹ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 10^a edição. São Paulo: LTr, 2011. p. 426-427.

² MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 30^a edição. São Paulo: Ed. Atlas S.A., 2010, p-29-30.

trabalhista referentes à contratação por meio de trabalho temporário, por contrato de prazo determinado e por empresas terceirizadas em geral.

O regime de custeio da Seguridade Social em nosso país é solidário e universalista. A solidariedade se apresenta de forma evidente quando se constata que os trabalhadores urbanos contribuem para financiar a aposentadoria de trabalhadores rurais que jamais verteram contribuições e apenas precisam comprovar sua atividade. Na assistência social se verifica amplamente a solidariedade, pois o assistido recebe o benefício sem a necessidade de ter contribuído, bastando enquadrar-se nas situações de miserabilidade previstas na lei.

A solidariedade está, portanto, intimamente ligada à característica da universalidade, uma vez que todos poderão fazer jus aos benefícios, independentemente de serem trabalhadores rurais ou urbanos, nacionais ou estrangeiros.

Vê-se que a solidariedade existente no sistema de seguridade brasileiro comporta situações nas quais, muito embora não tenha havido contribuição direta por parte do indivíduo, este poderá usufruir dos benefícios assistenciais e até mesmo previdenciários, como é o caso dos dependentes dos segurados e também dos trabalhadores rurais. Obviamente se apresentam algumas restrições, pois haverá limites estabelecidos pela norma, face à necessidade de manutenção e preservação do sistema.

O sistema consiste num fundo único em que entram e saem recursos de todos aqueles que fazem parte do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) do Instituto Nacional do Seguro Social, autarquia federal, procurando abarcar toda a sociedade produtiva através do caráter obrigatório de sua filiação para os trabalhadores em geral.

Tendo em vista a necessidade de manter a sustentabilidade do sistema previdenciário, diversas alterações foram e têm sido realizadas, tanto na legislação de custeio como na de benefícios.

A solução aritmética, em síntese, seria simples: aumentar o valor da arrecadação e diminuir os valores das concessões. Porém, as decisões legislativas

esbarram em dificuldades políticas, pois aumentar a tributação e diminuir benefícios nunca foram medidas populares, além de que diversos segmentos corporativos interessados são representados nas casas legislativas. Como consequência, as soluções no âmbito do custeio têm sido até então paliativas, buscando melhorar as técnicas arrecadatórias, fortalecer o combate à sonegação fiscal e formalizar as relações de trabalho. Nesse contexto, as diversas formas de contratação da mão de obra têm imposto desafios ao sistema de custeio previdenciário, o qual se apresenta quase sempre um passo atrás das constantes inovações empresariais, como se demonstrará no decorrer do trabalho.

Para se realizar a análise pretendida neste estudo, iniciar-se-á com a contextualização da Previdência Social na Constituição Federal de 1988, observando-se a importância que o constituinte originário atribuiu ao tema. Serão, então, verificados os conceitos legais que estabelecem os sujeitos passivos da obrigação tributária, bem como as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias. A seguir, será focado o mecanismo da externalização da força de trabalho e da tentativa de supressão dos encargos sociais por parte das empresas, ocorridas nas duas últimas décadas, através das figuras da cessão de mão de obra, do trabalho temporário, das cooperativas de trabalho, da contratação e da remuneração informal, dentre outros.

Será abordada, também, a reação estatal às diversas formas de contratação e remuneração da mão de obra, objetivando a manutenção das fontes de custeio do caixa previdenciário. Verificar-se-ão que as soluções normativas fundaram-se basicamente na operacionalidade arrecadatória e no combate à sonegação fiscal e que importantes modificações na legislação de custeio são prementes. Por fim, serão feitas considerações sobre o panorama atual do sistema de custeio, bem como sobre a tendência legislativa previdenciária no Brasil.

2 PREVIDÊNCIA SOCIAL

O legislador da Constituição Federal de 1988 dedicou grande atenção ao tema da Previdência Social. O art. 40, no âmbito do serviço público e os artigos 195, 201 e 202, no âmbito do regime geral, tratam especifica e detalhadamente do tema. Narlon Gutierre Nogueira³ observa que perto de 10% do conteúdo da Constituição está relacionado às regras sobre a previdência social, sendo que três Emendas Constitucionais (EC 20/1998, EC 41/2003 e EC 47/2005) vieram a tratar exclusivamente das reformas previdenciárias, tanto quanto ao regime de custeio, como quanto aos benefícios.

O Título VIII da Constituição de 1988, da Ordem Social, apresenta a proteção social subdividida em ações relacionadas às espécies: saúde, assistência e previdência social, conformando o gênero Seguridade Social. A Seguridade Social, segundo o art. 194 de nossa Magna Carta, visa à universalidade da cobertura do atendimento, uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; seletividade e distributividade na prestação dos benefícios, o que significa ⁴ que a escolha das prestações é feita de acordo com as possibilidades econômico-financeiras do sistema. Algumas pessoas terão benefícios e outras não, gerando o conceito de distributividade. A Lei é que determina, por meio da escolha política, quais benefícios serão estendidos a quais pessoas. Somente a assistência médica é idêntica a todos.

A Seguridade Social objetiva, também, à equidade na forma de participação no custeio; diversidade da base de financiamento; ao caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

O legislador constituinte estabeleceu ser de competência privativa da União legislar sobre Seguridade Social (art. 22, inciso XXIII), porém, definiu a

³ NOGUEIRA, Narlon Gutierre. **A Constituição e o direito à Previdência Social** in Revista de Previdência Social n° 334, LTR, 2008, p. 699-724.

⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 20ª edição. São Paulo: Ed. Atlas S/A, 2004, p. 79-80.

competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre previdência social, proteção e defesa da saúde (art. 24, inciso XII). Assim, no que se refere às regras do RGPS, aplica-se a competência privativa da União e com relação aos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) há competência concorrente, legislando a União sobre normas gerais e os demais entes realizando as normas suplementares para seus servidores públicos. Os RPPS podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para abrigar seus servidores, os quais deixam de contribuir para o custeio e de se valer dos benefícios do Regime Geral, mas apenas integram o Regime Próprio daquele ente instituidor.

Neste estudo, será analisado o custeio do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), deixando de lado os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) dos entes públicos e Regimes de Previdência Complementar Privada. Estes dois últimos regimes também são previstos constitucionalmente, mas possuem organizações autônomas em relação ao RGPS.

O art. 195 da Constituição Federal trata do financiamento da Seguridade Social, estabelecendo seu custeio por toda a sociedade, de forma direta e indireta, por meio de recursos provenientes dos orçamentos dos entes da federação e também pelas contribuições sociais impostas aos particulares.

O empregador, a empresa e a entidade equiparada devem contribuir sobre suas folhas de pagamento e também sobre a receita, faturamento e lucro. Os trabalhadores e demais segurados devem contribuir com um percentual descontado de sua remuneração. Há também outras fontes previstas no art. 195, tais como a contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos e a do importador de bens ou serviços do exterior, caracterizando a diversidade da base de financiamento.

Assim, este dispositivo constitucional traça um panorama geral das fontes de custeio da Seguridade Social, estabelecendo também limites para sua criação, majoração de alíquotas e de base de cálculo, extensão da incidência, cumulatividade, substituição, anistia e isenção.

Prevalece na doutrina e também na jurisprudência o entendimento de que as contribuições sociais têm natureza tributária, o que por muito tempo havia sido objeto de controvérsia jurídica⁵

Podemos dividir as teorias que informam a natureza jurídica da contribuição à seguridade social em seis orientações: teoria do prêmio de seguro; teoria do salário diferido; teoria do salário atual; teoria fiscal; teoria parafiscal e teoria da exação *sui generis* (MARTINS, 2004, p.90.)

Muito embora ainda haja corrente minoritária que defenda a tese de que a contribuição à seguridade social seja uma imposição estatal atípica, uma exigência compulsória mediante previsão legal, o STF já se manifestou no sentido de sua classificação como tributo:

“A contribuição de seguridade social possui destinação constitucional específica. A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (*RTJ* 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da Seguridade Social, em função de específica destinação constitucional.” (ADC 8-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13-10-1999, Plenário, *DJ* de 4-4-2003.)

Trata-se, portanto, de matéria fiscal, dotada de íntima relação com os dispositivos constitucionais do Capítulo I do Título VI, relativos ao Sistema Tributário Nacional. A Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece, em seu art. 11, o orçamento da Seguridade Social no âmbito federal como composto das seguintes receitas: I - receitas da União; II - receitas das contribuições sociais; III - receitas de outras fontes. O parágrafo único deste dispositivo elenca no rol das contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**, São Paulo: Atlas, 2004, p 90-102.

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Tratar-se-á, neste estudo, apenas das contribuições relativas aos fatos geradores decorrentes do trabalho remunerado, mais especificamente as previstas nas alíneas “a” e “c”, do parágrafo único do art. 11, e, eventualmente, aquelas que venham a substituir a contribuição da alínea “a”, por expressa previsão legal.

2.1 SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

O art. 12, da Lei 8.212/1991, estabelece como categorias de segurados da previdência social: o empregado, o empregado doméstico, o contribuinte individual, o trabalhador avulso e o segurado especial. Estes segurados, ao exercerem suas atividades remuneradas, são contribuintes obrigatórios da Previdência Social.

Também o aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social que estiver exercendo ou que voltar a exercer atividade abrangida pelo regime é segurado obrigatório em relação a ela, ficando igualmente sujeito às contribuições previstas na Lei para fins de custeio da Seguridade Social.

De forma geral, todo aquele que exercer, concomitantemente, mais de uma atividade sujeita ao Regime Geral de Previdência Social, é obrigatoriamente filiado em relação a cada uma delas.

As categorias que interessam ao presente estudo são as de Empregados e de Contribuintes Individuais.

O art. 12, inciso I, estabelece um rol de trabalhadores que são considerados segurados Empregados para a Previdência Social. Interessam aqui os trabalhadores definidos nas alíneas “a” e “b”:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;

A definição da alínea “a” possui conceito similar ao do art. 3º da CLT, incluindo os trabalhadores rurais. A CRFB/1988, porém, criou outra categoria que abarca o pequeno produtor rural e o pescador artesanal, denominados segurados especiais, e que não serão objeto desta análise.

O direito previdenciário utiliza-se também da conceituação trabalhista de empregado, sendo aquele que realiza a tarefa com habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação jurídica.

O inciso V do art. 12, na redação da Lei 9.876/1999, elenca os segurados Contribuintes Individuais, interessando-nos especialmente as definições das alíneas “f” a “h”:

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não.

Esta categoria comporta trabalhadores que, antes da Lei 9.876/1999, eram denominados empresários, autônomos e equiparados a autônomos.

Trata-se da categoria que mais cresce no Brasil, com a busca cada vez maior; por parte de empresas, dos prestadores de serviço, ao invés de empregados, o que tem gerado inúmeras fraudes ao contrato de emprego (IBRAHIM, 2010, p.220)

Será analisada especificamente a questão da externalização da mão de obra por meio da contratação de contribuintes individuais no capítulo 7 deste trabalho.

2.2 CONCEITO PREVIDENCIÁRIO DE EMPRESA

A Lei estabelece, também, o conceito de Empresa como contribuinte da Previdência Social. É a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

Equipara-se à empresa o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Toda empresa, salvo as exceções de imunidades, isenções e substituições legalmente previstas, arca com a contribuição patronal previdenciária em relação ao segurado que lhe presta serviços mediante remuneração.

2.3 CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

A empresa se sujeita à incidência da alíquota de 20% sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços. Além da contribuição patronal, a empresa tem por responsabilidade descontar a contribuição previdenciária do trabalhador e recolhê-la à Seguridade Social.

Submete-se também à contribuição relativa ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIILRAT), mais conhecida como contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), que pode ser de 1%, 2% ou 3%, sobre o valor da remuneração dos empregados, conforme o risco baixo, médio ou alto, a que estejam expostos.

Ainda sobre o valor total da folha de pagamento dos empregados incidem as contribuições parafiscais aos chamados “terceiros”, entidades como o Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Fundo

Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), etc, em alíquotas que se estabelecem de acordo com a atividade principal desenvolvida pela empresa.

Assim, uma empresa que se dedique ao comércio, por exemplo, enquadra-se em um determinado segmento do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) e deverá, como consequência, recolher contribuições aos terceiros SESC (1,5%), SENAC (1,0%), SEBRAE (0,6%), INCRA (0,2%) e FNDE (2,5%) sobre a remuneração paga aos seus segurados empregados.

Estas contribuições, juntamente com as destinadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), representam os encargos sociais, custos da contratação direta da mão de obra de trabalhadores pessoas físicas. Tais encargos devem ser informados mensalmente pelas empresas na Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIP), documento arrecadatório do FGTS e declaratório das contribuições sociais. Além dos encargos previdenciários, encarecem a contratação do trabalhador empregado as verbas de décimo-terceiro salário, férias, adicional de 1/3 constitucional, aviso-prévio, verbas rescisórias, etc.

De forma relevante nas últimas duas décadas, o empresariado brasileiro procurou se desvencilhar destes encargos por meio da contratação de empresas prestadoras de serviço, de empresas de trabalho temporário, de cooperativas de trabalho e também de autônomos, estes contratados e remunerados muitas vezes informalmente.

O professor Wilson Ramos Filho⁶ fala da externalização empresarial, no processo de tornar a “empresa esbelta”, com o objetivo de diminuir custos de produção e obter maior produtividade:

Dentre os inúmeros processos de *externalização* três deles merecem destaque. O mais conhecido é aquele referido como (i) *terceirização* de parte das atividades anteriormente desenvolvidas pela empresa para que empregados destas outras empresas “terceirizadas” realizem aquele trabalho, a um custo menor para a empresa contratante; menos conhecido, mas não menos importante é o processo conhecido como (ii) *pejotização*, substantivização da sigla composta pelas duas letras iniciais da expressão

⁶ RAMOS FILHO, Wilson. **Direito Capitalista do Trabalho: História, Mitos e Perspectivas no Brasil** (obra no prelo).

Pessoa Jurídica, para referenciar a contratação de pessoas físicas para prestar trabalho em condições análogas às dos empregados, geralmente em fraude ao que dispõe o Direito Capitalista do Trabalho; e, finalmente, a pouco estudada externalização pela (iii) *subordinação do consumidor*, processo complexo segundo o qual parte do trabalho que anteriormente era executada por um empregado da empresa é externalizado para que o próprio consumidor final do bem ou do serviço trabalhe de forma não remunerada para o negócio, aumentando suas margens de lucro e a sua produtividade empresarial.

Os capítulos seguintes tratarão das duas primeiras formas citadas de externalização: a terceirização (capítulos 3, 4, 5 e 7) e a *pejotização* (capítulo 8).

3 TERCEIRIZAÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. SOLIDARIEDADE.

Terceirização é um conceito reconhecido pela doutrina e jurisprudência trabalhista e designa a contratação de trabalhadores fora do quadro de empregados da empresa, tendo sido este termo integrado à linguagem comercial brasileira na década de 1980, época em que ganhou espaço o processo de transferência da força de trabalho nas organizações empresariais. Segundo Sérgio Pinto Martins⁷, terceirização deriva do latim *tertius*, que seria o estranho a uma relação entre duas pessoas.

Terceiro é o intermediário, o interveniente. No caso, a relação entre duas pessoas poderia ser entendida como a realizada entre o terceirizante e o seu cliente, sendo que o terceirizado ficaria fora dessa relação, daí, portanto, ser terceiro.

Entretanto, Maurício Godinho Delgado⁸ afirma que não se trata de terceiro no sentido jurídico, como aquele que é estranho a certa relação jurídica entre duas ou mais partes. Conforme o autor, “o neologismo foi construído pela área de administração de empresas, fora da cultura do Direito, visando enfatizar a descentralização empresarial de atividades para outrem, um terceiro à empresa”.

Este processo de descentralização se originou da busca na redução de custos e do foco na atividade fim empresarial, tendo se iniciado principalmente com a transferência de atividades administrativas de prestação de serviços de vigilância e limpeza.

Segundo Lívio Antônio Giosa⁹, a terceirização, ou *outsourcing* no idioma inglês, se caracteriza como uma técnica moderna de administração e tem como objetivo um incremento de eficiência, qualidade, eficácia e produtividade.

A otimização e redução dos custos refere-se ao corte de encargos trabalhistas e sociais, além da economia direta gerada pela prevenção da

⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. **A terceirização e o Direito do Trabalho**. 7 ed., São Paulo, Atlas, 2005, p.19.

⁸ DELGADO, Maurício Godinho. Obra citada. p. 426.

⁹ GIOSA, Lívio Antônio. **Terceirização: uma abordagem estratégica**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1997. p. 13.

ociosidade sazonal inerente à relação jurídica empregatícia no âmbito da atividade empresarial.

Assim, num primeiro momento, a terceirização se deu com a transferência da força produtiva a empresas prestadoras de serviço criadas para este fim. A ociosidade havia sido eliminada, mas os encargos trabalhistas e sociais ainda continuavam a existir, muito embora o controle arrecadatário destes encargos por parte do poder público se mostrasse muito mais difícil sobre as empresas prestadoras de serviços terceirizados, com capital pequeno, domicílio mutável e incerto, concretizando-se por vezes apenas em uma sala de escritório para receber correspondências oficiais e telefonemas. Traduzia-se esta situação, conseqüentemente, muitas vezes em sonegação fiscal previdenciária. Surgiram, também, paralelamente às empresas prestadoras de serviços, as Cooperativas de Trabalho, entidades associativas, resultado de união de esforços dos trabalhadores para a consecução de um objetivo comum. Não obstante, as cooperativas passaram também a ser utilizadas por alguns empresários tão somente com vistas à mera elisão (ou evasão) dos encargos trabalhistas e previdenciários, não se pautando no verdadeiro espírito cooperativista protegido pelo ordenamento.

Neste mesmo sentido, observou-se nas décadas seguintes a chamada “pejotização”¹⁰ da mão de obra, que correspondeu à transformação do trabalhador em empresa, obrigando-se este a formalizar a abertura de uma pessoa jurídica (cuja abreviatura originou esse termo) para poder prestar serviços à empresa tomadora contratante, a qual, assim, ficaria livre dos encargos trabalhistas decorrentes de uma possível relação de emprego questionada judicialmente.

Ainda no intuito de diminuir encargos sociais sobre o salário dos trabalhadores, as empresas buscaram meios de remunerá-los indiretamente ou por meio de concessão de benefícios diversos, configurando formas de fraude às legislações trabalhista e previdenciária, algumas das quais serão vistas no capítulo 12.

¹⁰ Ver capítulo 8.

3.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

O Direito Previdenciário bebe da fonte do Direito do Trabalho e, quando se refere à **Terceirização**, utiliza-se dos termos **Prestação de Serviço** e **Cessão de Mão de Obra**. Existem basicamente três formas de prestação de serviços que interessam ao Custeio Previdenciário ¹¹:

a) Prestação de serviços sem cessão de mão de obra

A prestação de serviço sem cessão de mão de obra é aquela na qual uma pessoa física ou jurídica se compromete a realizar uma determinada tarefa sem que seja necessário que seus empregados, quando houver, sejam colocados à disposição do contratante. O objeto do contrato não é a prestação de serviço em si, nem o fornecimento de mão de obra, mas uma tarefa, uma obra certa, sendo o preço determinado em razão daquele resultado. Neste tipo de serviço não há que se falar em solidariedade, no recolhimento de contribuições previdenciárias, entre o contratante e o prestador de serviço. Enquadram-se nesta modalidade, os serviços feitos por encomenda, como a empreitada de construção civil e também aqueles prestados a diversos contratantes sem vinculação dos trabalhadores a tomadores determinados.

b) Prestação de serviços mediante cessão de mão de obra

A prestação de serviço mediante cessão de mão de obra ocorre quando a empresa prestadora cedente loca sua mão de obra ao contratante tomador. O objeto do contrato é o fornecimento de mão de obra. A prestadora admite, remunera e dirige o seu pessoal e coloca-o a disposição do contratante. São exemplos deste tipo de prestação as empresas prestadoras de serviços de limpeza, de construção civil e de vigilância.

c) Prestação de serviços com intermediação de mão de obra

O contrato de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra pode mascarar a mera intermediação de mão de obra, no caso em que o tomador dirige diretamente a prestação pessoal dos serviços, havendo pessoalidade. Nesta

¹¹ Segundo o Manual da extinta fiscalização do INSS (MAFISC), aprovado pela Instrução Normativa INSS/DAF/ nº 4, de 23 de agosto de 1996.

hipótese, o intermediário é apenas um atravessador, um agenciador, e o trabalho prestado é o próprio objeto da intermediação. A subordinação se dá diretamente ao contratante do serviço, excetuando-se os casos em que houver contratação por meio de Empresa de Trabalho Temporário, prevista na Lei 6.019/1974.

3.1.1 SÚMULA 331 DO TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO. TERCEIRIZAÇÃO x CESSÃO DE MÃO DE OBRA.

O Enunciado 331 do TST¹², de 21 de dezembro de 1993, estabeleceu:

Contrato de prestação de serviços. Legalidade (Revisão da Súmula nº 256 - Res. 23/1993, DJ 21.12.1993. Inciso IV alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000)

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

¹² O pleno do TST definiu nova redação para a Súmula 331, em 24/05/2011, alterando o inciso IV e adicionando os incisos V e VI: "IV- O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial. V- Os entes integrantes da administração pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666/93, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada. VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral". As alterações referem-se principalmente à responsabilidade dos entes da administração pública, que não faz parte do escopo deste trabalho.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993).

Assim, foi permitida a terceirização de mão de obra para as atividades-meio do tomador, incluídas explicitamente no rol exemplificativo as atividades de limpeza, conservação e vigilância.

Mas a construção deste rol de atividades em que era permitida a terceirização foi tortuosa e sofreu alguns revezes, no âmbito da previdência social. No início da década de 1990 a legislação previdenciária relativa à cessão de mão de obra ainda não enfrentava precisamente a questão da terceirização. O conteúdo normativo referia-se unicamente aos segmentos da construção civil e empresas de trabalho temporário, havendo lacunas a serem preenchidas. A Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, ampliou, então, o rol das atividades abrangidas pelo conceito da cessão de mão de obra. O art. 31, §2º, trouxe a seguinte disposição:

§2º. Entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos **cujas características impossibilitem a plena identificação dos fatos geradores das contribuições**, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros assemelhados, especificados no regulamento, independentemente da natureza e da forma de contratação.

A Lei 9.032, de 28 de abril de 1995 deu nova redação ao §2º do art. 31 da Lei 8.212/1991:

§2º. Entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição de contratante a colocação a disposição em suas dependências, ou nas de terceiros de segurados que realizem serviços contínuos **relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa**, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros independentemente da natureza e da forma de contratação.

Esta alteração permitiu a terceirização, para efeitos previdenciários, inclusive na atividade-fim, aquela que figura no contrato social como objeto da empresa, incentivando a proliferação da prática neste período. Pouco menos de sete meses após a publicação da Lei 9.032/1995, o legislador decidiu novamente inibir a terceirização na atividade-fim com a edição da Lei 9.129, de 20 de novembro de 1995, alterando novamente o dispositivo:

§2º. Entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos **não relacionados diretamente com as atividades normais da empresa**, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação.

Caracterizada como cessão de mão de obra, ficava ainda a empresa tomadora dos serviços solidária em relação às contribuições sociais e trabalhistas dos empregados da prestadora. Fosse atividade-fim a terceirizada, desconsiderar-se-ia a prestação mediante cessão de mão de obra e os trabalhadores deveriam ser vinculados diretamente como segurados empregados da empresa tomadora dos serviços, responsável então por todos os encargos daí decorrentes.

Porém, em 1997, novo entendimento foi dado à matéria com a edição da Medida Provisória 1.523/7, de 30 de abril de 1997, que modificou mais uma vez o §2º do art 31 da Lei 8.212:

§ 2º Exclusivamente para os fins desta lei, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, **relacionados ou não com as atividades normais da empresa**, quaisquer que sejam a natureza e forma de contratação.

Este dispositivo foi reeditado até a MP 1596-14, que foi posteriormente convertido na Lei 9.528, de 10 de dezembro de 1997. A ausência do elenco de atividades até então citado nas normas, bem como a expressão “*relacionados ou não com as atividades normais da empresa*” ampliou significativamente os ramos de atividades passíveis de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra e sujeitos ao instituto da solidariedade.

A Lei 9.711/1998 apenas alterou o texto: “relacionados ou não com as atividades normais da empresa” para “relacionados ou não com a atividade-fim da empresa”, mantendo intacta a ampliação das atividades terceirizadas para fins previdenciários, sendo esta a redação que permanece vigente até hoje. Incluiu, ainda como cessão de mão de obra (nos incisos III e IV, §4º, art. 31, da Lei 8.212/1991), as modalidades de empreitada de mão de obra e contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974, além de permitir que o regulamento estabelecesse outras não constantes na Lei.

Desta forma, percebe-se uma clara divergência entre o conceito de Terceirização adotado no Direito do Trabalho, cuja jurisprudência se expressa na Súmula 331 do TST, e o conceito de prestação de serviço mediante Cessão de Mão de obra, definido na legislação previdenciária.

Face ao permissivo amplo da cessão de mão de obra, houve muita dificuldade na arrecadação e fiscalização previdenciária, baseada no instituto da Solidariedade, como se verá nas seções seguintes deste capítulo. No entanto, a partir de fevereiro de 1999, a empresa tomadora da mão de obra foi obrigada a realizar a retenção de 11% do valor bruto da Nota Fiscal de prestação de serviços da empresa cedente de mão de obra e recolher a contribuição retida em nome desta, na inovadora sistemática arrecadatória que será explicada no capítulo 9.

3.2 SOLIDARIEDADE NA CESSÃO DE MÃO DE OBRA

Solidariedade significa a co-responsabilidade entre as partes do negócio, gerando obrigatoriedade de assumir os encargos previdenciários oriundos dos fatos geradores apurados. O Código Civil, em seus arts. 264 e 265, estabelece:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A solidariedade fiscal é a passiva. O CTN, art 124, dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Em virtude da publicação da Lei 8.212/1991, passou a vigorar, a partir de novembro de 1991, o instituto da solidariedade entre as partes envolvidas na cessão de mão de obra, na construção civil, em trabalho temporário e em grupo econômico.

Também foi instituída a solidariedade em toda contratação de serviços mediante cessão de mão de obra, obrigando as empresas tomadoras e prestadoras a responderem pelas contribuições previdenciárias relativas aos serviços prestados. O Regulamento da Organização e do Custeio da Previdência Social aprovado pelo Decreto 356, de 7 de dezembro de 1991, trazia, em seu art. 46, a seguinte redação:

O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor destes serviços pelas obrigações decorrentes deste Regulamento, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto às contribuições incidentes sobre faturamento e lucro, conforme o disposto no art. 28.

O Regulamento da Organização e do Custeio da Previdência Social aprovado pelo Decreto 2.173, de 5 de março de 1997, o qual veio a substituir o Decreto no. 356, de 7 de dezembro de 1991, manteve a mesma redação em seu art. 42.

3.3 ELISÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A existência de folha de pagamento do prestador e da respectiva Guia de Recolhimento da Previdência Social (GRPS) quitada excluía a hipótese de

lançamento de créditos previdenciários apurados no tomador de serviços, conforme previsto no §1º do art 42 do Decreto 356/1991, com a nova redação dada pelo Decreto nº612/92:

§1º. A responsabilidade solidária pode ser elidida desde que seja exigido do executor o pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura, conforme definido pelo INSS

O INSS, por sua vez, estabeleceu por meio da Ordem de Serviço nº 83/1993 que, para a comprovação do recolhimento, a tomadora deveria exigir da prestadora cópia autenticada da guia de recolhimento quitada, anexada à nota fiscal de serviço respectiva. A Lei 9.032/95 inseriu esta exigência nos §§ 3º e 4º, do art. 31 da Lei 8.212/1991, acrescentando a obrigação de elaboração de folhas de pagamento e GRPS distintas por tomador:

§ 3º. A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal fatura correspondente ao serviços executados, quanto da quitação da referida nota fiscal ou fatura.

§ 4º. Para o efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração

Havia um cálculo de percentual estabelecido, sendo que o montante da remuneração constante da folha de pagamento específica dos segurados que laboraram ao tomador deveria ser equivalente a 40% do valor da Nota Fiscal, para a maioria das atividades.

Em atividades peculiares como, por exemplo, transporte de cargas, pavimentação, limpeza hospitalar, o percentual poderia ser menor, face ao elevado emprego de insumos, materiais e equipamentos na prestação de serviços. No caso de apresentação de base de cálculo inferior ao previsto nas Ordens de Serviço do INSS, era exigido comprovante de que a prestadora possuía contabilidade regular, por meio de declaração firmada pelo representante legal e pelo contador da empresa, sob pena de prevalecerem os percentuais aferidos com base na soma das Notas Fiscais.

A existência de folha de pagamento específica e respectiva GRPS quitada excluía a hipótese de lançamento de débito no tomador de serviços, mas não elidia a responsabilidade solidária deste tomador quanto a débito complementar eventualmente apurado no prestador de serviço, conforme Ordem de Serviço INSS/DAF nº 176, de 05 de dezembro de 1997.

O poder público implementou esses instrumentos de controle para cercar a sonegação fiscal das empresas prestadoras de serviço, não tendo sido muito efetivo face à facilidade de burla e às sentenças judiciais desfavoráveis ao fisco, desonerando as empresas desta obrigação acessória, tendo em vista que até o advento da Lei 9.032/1995, apenas atos normativos administrativos sustentavam a exigência de tais procedimentos.

Não obstante essas tentativas de controle arrecadatório, as prestadoras passaram a utilizar-se das mesmas GRPS para justificar recolhimentos previdenciários relativos a serviços em diversos tomadores. A mesma guia era copiada diversas vezes com anotações distintas no campo de observações, para cada tomador de serviços que solicitasse a comprovação do recolhimento, levando o agente fiscal a crer que os recolhimentos estavam plenamente realizados, quando na realidade apenas uma parte da contribuição estava recolhida.

Assim, este método de controle não se mostrou eficaz, pois para se certificar de que as guias específicas eram feitas para cada tomador, era necessário fiscalizar cada um dos prestadores, procedimento inviável face à escassez de recursos humanos e materiais do poder público. Assim é que surgiu ao legislador a idéia de retenção de contribuição previdenciária diretamente sobre a Nota Fiscal de Prestação de Serviços, feita pelo tomador quando do pagamento ao prestador, suprimindo-se a complicada e trabalhosa arrecadação por meio de folhas e guias específicas. A retenção de 11% sobre as Notas Fiscais de serviços será tratada no capítulo 9.

4 EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO

Será abordada pontualmente a questão do trabalho temporário, tendo em vista tratar-se de uma das formas relevantes de cessão de mão de obra, como citado anteriormente. Merece, por este motivo, análise de seu conceito, origem e o tratamento que lhe é conferido pela legislação previdenciária de custeio.

Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços.

O trabalho temporário foi instituído e regulamentado pela Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974 e pelo Decreto 73.841, de 13 de março de 1974. Segundo Sérgio Pinto Martins¹³, o contrato de trabalho temporário é uma espécie de contrato de trabalho de tempo determinado, porém com características específicas:

Tem como sujeitos três pessoas: o trabalhador, o tomador dos serviços ou cliente e a empresa de trabalho temporário. Esta só pode colocar o trabalhador no tomador dos serviços por um período máximo de três meses. A relação de emprego forma-se no referido período com a empresa de trabalho temporário (...) As empresas de trabalho temporário não se confundem com agências de colocação. Estas funcionam como meras intermediárias na colocação do trabalhador, não existindo vínculo de emprego, pois não presta o empregado serviços a essas empresas. Na empresa de trabalho temporário, o trabalhador temporário é seu empregado, que é colocado na empresa tomadora ou cliente, sendo remunerado pela primeira. (MARTINS, 2004, p.59)

Permite-se a prorrogação do contrato de trabalho temporário por uma vez, por igual período, desde que presentes os requisitos de atendimento à necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente que exceder de três meses e/ou para manutenção das circunstâncias que geraram acréscimo extraordinário dos serviços e ensejaram a realização de contrato de trabalho temporário. Para tanto, é necessária a comunicação das situações supracitadas ao órgão do Ministério do Trabalho na vigência do contrato inicial.

¹³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Flexibilização das condições de trabalho**, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Define-se empresa de trabalho temporário como a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos.

A Lei 6.019/1974 condiciona o funcionamento da empresa de trabalho temporário ao prévio registro no Ministério do Trabalho e Emprego e ao preenchimento de certas exigências, previstas no art. 6º, tais como: a) prova de constituição da firma, com registro no Junta Comercial da sede, e nacionalidade brasileira de seus sócios; b) capital social maior que quinhentas vezes o salário mínimo vigente no país; c) entrega de relação de trabalhadores ao Ministério do Trabalho e Certidão de regularidade Previdenciária d) comprovante de propriedade ou contrato de locação do imóvel sede, dentre outros.

Para evitar a informalidade ou a precarização das condições de trabalho dos assalariados, o art. 11 prevê que o contrato de trabalho entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador será obrigatoriamente escrito, devendo constar expressamente os direitos conferidos ao mesmo pela lei.

Tendo em vista a responsabilidade solidária à qual também estão sujeitas as tomadoras de serviços de empresas de trabalho temporário, a lei trouxe explicitamente, em seu art. 14, a obrigatoriedade do fornecimento, por estas empresas às suas tomadoras de serviço, do comprovante da regularidade de sua situação perante a Previdência Social.

A Ordem de Serviço INSS/DAF no. 87, de 20 de agosto de 1993, que regulava a fiscalização das contribuições previdenciárias no âmbito das empresas de trabalho temporário, estabeleceu as mesmas obrigações previstas para a elisão da responsabilidade solidária na cessão de mão de obra de empresas prestadoras em geral, exigindo guias e folhas específicas confeccionadas para cada empresa tomadora.

A responsabilidade solidária da empresa tomadora era estendida até antes da vigência da Lei 8.212/1991, no caso de falência da empresa de trabalho temporário, conforme itens 16 e 16.1 da referida Ordem de Serviço:

16. O contratante de empresa de trabalho temporário responde solidariamente com a contratada pelas obrigações para com a Seguridade Social, em relação ao serviço a ele prestado, admitida a retenção de importâncias devidas, para garantia do cumprimento dessas obrigações.

16.1 - Até outubro de 1991, a responsabilidade solidária, em relação a tomadora, só deverá ser apurada no caso de falência da empresa de trabalho temporário.

No caso das empresas de trabalho temporário, para a elisão da responsabilidade solidária do tomador, o montante da remuneração constante da folha de pagamento específica dos segurados que laboraram a ele deveria ser equivalente a, no mínimo, 50% do valor da Nota Fiscal, percentual maior que o previsto para as prestadoras em geral, de 40%. Isto se deve ao fato de não haver, de forma geral, material ou insumo fornecido pela empresa de trabalho temporário, mas apenas a pura força de trabalho.

As dificuldades e vicissitudes da atividade fiscalizatória e arrecadatória eram, então, idênticas ao controle das demais atividades de cessão de mão de obra, gerando as mesmas demandas administrativas e judiciais decorrentes dos lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias. Com o instituto da retenção previdenciária sobre as Notas Fiscais de Serviço, as empresas de trabalho temporário permaneceram com o mesmo tratamento destinado às demais empresas prestadoras de serviço mediante cessão de mão de obra, ou seja, devem sofrer a retenção de 11% sobre o valor bruto de suas faturas para recolhimento das contribuições previdenciárias.

5 SOCIEDADES COOPERATIVAS

SILVA FILHO¹⁴ afirma a impossibilidade de definição geral para as entidades cooperativas em razão do número ilimitado de formas pelas quais podem se exteriorizar. Segundo o autor, a Aliança Cooperativa Internacional, em sua declaração sobre a identidade cooperativa, conceitua cooperativa com base em aspectos mínimos:

Uma cooperativa é uma associação autônoma de pessoas que se unem de forma voluntária para satisfazer suas necessidades e aspirações econômicas, sociais e culturais em comum, mediante uma empresa de propriedade conjunta e de gestão democrática.

Já o art. 4º da Lei 5.764 estabelece que cooperativa é uma sociedade de pessoas de natureza civil, com forma e natureza jurídica próprias, constituída para prestar serviços aos associados. Distingue-se das demais sociedades por um elenco de características que são os princípios do cooperativismo estabelecido no 23º Congresso de Aliança Corporativa Internacional em Viena (1966), tais como a adesão voluntária, o retorno aos cooperados das sobras, a inacessibilidade do capital a terceiros estranhos e a prestação de assistência ao associado.

Para SILVA FILHO¹⁵, a espécie cooperativa de trabalho é diferente das demais cooperativas (de produção, consumo, crédito, seguros, etc) e seu objeto chega a se confundir com o labor decorrente de vínculo empregatício. Entende o autor que há dificuldade em se distinguirem as duas espécies. “Na verdade, dada a proximidade das espécies, a realização desse marco diferencial não é fácil, vez que ocupam uma zona gris muito identificada e constante em suas fronteiras”.

Os demais tipos de cooperativa teriam como finalidade a prestação de serviços aos cooperados, mas “as cooperativas de trabalho teriam por objetivo a colocação de mão de obra ociosa dos sócios cooperados que a integram à disposição de terceiros ou dela própria”. SILVA FILHO argumenta ainda que o usuário do serviço de cooperativa de trabalho será o sócio “ao ter sua mão de obra

¹⁴ SILVA FILHO, Cícero Virgulino. **Cooperativas de trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001. p.50-51.

¹⁵ SILVA FILHO. Obra citada. P 60-62.

colocada no circuito produtivo, ainda que o resultado do serviço prestado seja dirigido a terceiros”.

É típica a relação subsistente entre a cooperativa, o cooperado e o ato cooperativo. O cooperado não pratica ato de comércio ao entregar seu produto (bens e serviços) à cooperativa. A relação entre cooperado e cooperativa de trabalho não é de prestação de serviços.

A Lei 8.949, de 9 de dezembro de 1994, acrescentou o parágrafo único do art. 442 da CLT, nos seguintes termos: “Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviço daquela”. Neste sentido, estabeleceu-se uma presunção relativa de inexistência de relação empregatícia entre os associados, a cooperativa e as empresas que tomam serviços desta, abrindo-se um filão para que as empresas tomadoras se valessem da ausência de encargos sociais e trabalhistas daí decorrentes.

Até o início do ano de 2000, a contribuição previdenciária da cooperativa sobre o valor pago ao cooperado era igual a de qualquer contribuinte individual, ou seja, a partir da competência maio de 1996 até fevereiro de 2000, as cooperativas de trabalho deveriam arcar com o encargo previdenciário de 15% (quinze por cento) sobre o total de importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços prestados às pessoas jurídicas por intermédio delas (Lei Complementar nº 84/96, art. 1º, II, posteriormente revogada).

Assim, a alíquota incidente de 15% sobre a remuneração dos cooperados representava grande vantagem frente aos 20% incidentes sobre a remuneração de empregados, além das contribuições para o SAT (1% a 3%) e Terceiros (até 5,6%) a que se submetiam somente as empresas em geral e não as cooperativas, sobre os pagamentos aos seus cooperados.

Proliferaram-se as sociedades cooperativas de trabalho, face à flagrante vantagem tributária decorrente deste tipo de prestação de serviços. Em muitos casos havia simulação e a relação jurídica real se configurava em vínculo empregatício do cooperado com a cooperativa ou com o tomador dos serviços,

resultando na precarização da condição do trabalhador e substancial diminuição da arrecadação previdenciária.

Sérgio Pinto Martins¹⁶ ensina:

(...) para que haja a real prestação de serviços por intermédio da sociedade cooperativa e não exista vínculo de emprego é mister que os serviços sejam geralmente de curta duração de conhecimentos específicos. Quando a prestação dos serviços é feita por prazo indeterminado, deve haver um rodízio dos associados na prestação dos serviços para não se discutir a existência do vínculo de emprego.

Atos normativos do INSS, no intuito de combater esta evasão fiscal, determinavam que o Fiscal de Contribuições Previdenciárias verificasse a real situação do vínculo laboral e, em caso de fraude, descaracterizasse a cooperativa, responsabilizando a empresa tomadora pelo recolhimento das contribuições previdenciárias do empregado. As ações fiscais daí decorrentes geraram demandas administrativas e judiciais, que perduraram por anos.

Em diversos casos, devido à falta de apresentação de documentos por parte da empresa e também por conta do grande lapso temporal decorrido desde a prestação do serviço (a fiscalização verificava a regularidade do recolhimento das contribuições previdenciárias de até 10 anos imediatamente anteriores), havia dificuldades em comprovar os elementos constitutivos do vínculo empregatício e do desvirtuamento da figura cooperativa, sendo consideradas nulas diversas notificações fiscais de lançamento de débito previdenciário efetuadas pelos agentes fiscais do INSS.

Até mesmo a contribuição do cooperado como autônomo (atual contribuinte individual) estava sendo contestada tendo em vista o argumento jurídico de que o cooperado não presta serviços efetivamente à cooperativa, mas esta sim é que presta serviços ao cooperado.

Desta forma, o sistema de arrecadação e fiscalização estava se esgotando e o poder público necessitava de novos instrumentos para manter essa fonte de arrecadação tributária. Eram necessárias alterações legislativas e a criação de uma

¹⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p.171.

declaração que pudesse servir de diretiva para o fisco avaliar a dimensão e concentração da terceirização da mão de obra.

No final da década de 1990, foram editadas algumas leis a serem analisadas no decorrer desta monografia, que alteraram significativamente a sistemática arrecadatória previdenciária. No segmento das cooperativas de trabalho, foi relevante a Lei 9.876, de 26 de novembro de 1999, tendo alterado diversos dispositivos da Lei 8.212/1991, de Custeio da Previdência Social, e instituído a contribuição sobre os tomadores de serviços de cooperativas de trabalho (tratada na seção 9.2).

6 CONTRATO DE TRABALHO POR TEMPO DETERMINADO

O contrato de trabalho pode ter duração ilimitada ou ser ajustado por duração limitada de tempo. A regra geral é o prazo indeterminado do contrato de trabalho, salvo pacto expresso em contrário.

O §1º do art 443 da CLT considera como de tempo determinado o contrato de trabalho cuja vigência dependa de termo prefixado ou da execução de serviços especificados, ou ainda da realização de certo acontecimento suscetível de previsão aproximada.

O §2º do mesmo artigo dispõe que só será válido o contrato de trabalho por tempo determinado em se tratando: de serviço cuja natureza ou transitoriedade justifique a predeterminação do prazo; de atividades empresariais de caráter transitório e; de contrato de experiência.

As hipóteses previstas no §2º do art. 443 da CLT referem-se a: a) serviços intermitentes, de safra ou de temporada, cuja transitoriedade estaria vinculada à necessidade sazonal da força de trabalho do empregado, bem como substituição de funcionários ausentes por motivo de férias ou doenças; b) atividades em que o próprio empreendimento é transitório, como sucede, por exemplo, em feiras e eventos; c) contrato de experiência previsto no art. 445, parágrafo único da CLT.

O contrato a termo é considerado prejudicial ao trabalhador,

seja por impedir sua inserção na empresa de forma permanente, refletido no seu não comprometimento total com aquele emprego, seja por discriminá-lo frente aos demais empregados “efetivos”, pois normalmente o empregador dispensa tratamento distinto aos efetivos e aos “temporários”.
(CASSAR, 2011:605)

Outra espécie de contrato por prazo determinado foi criada pela Lei 9.601, de 21 de janeiro de 1998, chamada de Lei de Estímulo (ou Fomento) aos Novos Empregos, que objetivou mitigar o desemprego no país por meio da abertura de novos postos de trabalho nas empresas. Tentou-se, também, evitar a informalidade e a terceirização ilegal, utilizadas pelas empresas sobretudo naquele cenário econômico desfavorável do final da década de 1990.

A Lei 9.601/1998 foi criticada por permitir maior flexibilização dos contratos de trabalho e, neste sentido, colaborar para a precarização dos mesmos. Por outro lado teve como intuito evitar a informalidade e a terceirização, que na prática acabavam precarizando ainda mais a situação do trabalhador.

Instituiu o contrato e trabalho de tempo determinado com redução de encargos sociais, dependente de negociação sindical, mediante convenção ou acordo coletivo, mas sem necessidade de justificção para a contratação, requisito presente nos contratos previstos no §2º do art. 443 da CLT.

A Lei de Fomento estabeleceu, porém, a proibição de contratar novos empregados para substituição do pessoal regular e permanente da empresa contratado por prazo indeterminado, porque a *mens legis* foi justamente a criação de mais empregos. Determinou, também, que a contratação deveria ser antecedida de acordo ou convenção coletiva de trabalho intermediada pelos sindicatos.

Ocorre que a concessão de incentivos fiscais de redução à metade das contribuições destinadas ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) e as contribuições parafiscais aos terceiros (SESI, SESC, SEST, SENAC, SENAT, SEBRAE, INCRA, etc) bem como a redução da alíquota de 2% para o depósito de FGTS foram temporários, primeiramente por 18 meses, sendo depois postergados por 60 meses pela Medida Provisória MP 2164-41, de 24 de agosto de 2001, perdurando até 2006. Conforme Isabela Fadul de Oliveira¹⁷, a lei não obteve grande adesão, pois surgiu em um contexto já flexível de ajuste do volume de trabalho às oscilações da produção.

Dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho e Emprego (RAIS/MTE) confirmam o baixo nível de contratação em comparação com os contratos temporários de trabalho previstos na Lei 6.019/1974:

¹⁷ OLIVEIRA, Isabela Fadul de. **A Flexibilização da legislação trabalhista no Brasil: o caso da nova modalidade de contrato individual de emprego por tempo determinado criado pela lei 9.601/98**. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE SOCIOLOGIA, Curitiba, 2011. Disponível em <http://www.sistemasmart.com.br/sbs2011/arquivos/30_6_2011_22_0_23.pdf>, acesso em 23 jul. 2011.

TABELA 1 – CONTRATOS DE TRABALHO NOS 10 ANOS SEGUINTE À LEI 9.601/1998
BRASIL 1999 A 2009

ANO	CONTRATOS CONVENCIONAIS ATIVOS	CONTRATOS POR TEMPO DETERMINADO CONFORME LEI 9.601/1998	CONTRATOS DE TRABALHO TEMPORÁRIO CONFORME LEI 6.019/1974
1999	24.933.265	18.529	174.467
2000	26.228.629	16.274	199.071
2001	27.189.614	116.600	157.899
2002	28.683.913	40.229	183.737
2003	29.544.927	34.355	186.713
2004	31.407.576	30.023	217.482
2005	33.238.617	44.005	209.468
2006	35.155.249	56.575	215.039
2007	37.607.430	62.672	233.007
2008	39.441.566	50.066	184.257
2009	41.207.546	55.117	226.506

Desta forma, os contratos por tempo determinado, nos moldes da Lei 9.601/1998, representaram menos de 0,15% do total de contratos ativos no período de 1999 a 2009 e, em média, 24,77% dos empregos gerados pelas empresas de trabalho temporário. Os números demonstram, portanto, a falta de efetividade desta lei de fomento que instituiu nova modalidade de contrato por prazo determinado.

7 SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

A categoria de segurado contribuinte individual foi criada pela Lei 9.876, de 26 de novembro de 1999. Até então os trabalhadores sem vínculo empregatício eram classificados como autônomos, equiparados a autônomos e empresários. A presente categoria abarcou todos esses trabalhadores.

Os trabalhadores autônomos eram aqueles que prestavam serviço de natureza urbana ou rural em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, ou, ainda, aqueles que exerciam, por conta própria, atividade econômica remunerada de natureza urbana, com fins lucrativos ou não. Entre os trabalhadores por conta própria, podem-se citar os profissionais liberais, engenheiros, contadores, advogados, taxistas, revendedores de produtos, representantes comerciais, guias de turismo, dentre outras atividades remuneradas. Há que se verificar, no entanto, a ausência de vínculo empregatício entre o prestador e o tomador. Não há nesses casos direito a férias, 13º salário, FGTS, PIS ou qualquer indenização, tampouco os benefícios previdenciários de Salário-Família e os decorrentes de acidente de trabalho.

No início da década de 1990 o INSS vinha exigindo das empresas as contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empresários e trabalhadores autônomos com fundamento nas Leis 7.787/1989 e 8.212/1991.

O texto original da Lei 7.787/1989, art 3º, inciso I, dispunha:

Art. 3º A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:

I - de 20% (vinte por cento), sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores;

(grifou-se)

Bastante similar foi o contido na redação original da Lei 8.212/1991, art. 22, inciso I:

A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

As exações sobre remunerações pagas aos autônomos, trabalhadores avulsos e empresários, foram questionadas judicialmente, face à sua flagrante inconstitucionalidade. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, inciso I, texto original, estabeleceu:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (grifou-se)

Tendo em vista que o texto da Carta Magna referia-se à folha de **salários**, somente autorizava a incidência contributiva sobre a contraprestação efetuada a Empregados. Salário, no sentido técnico, verifica-se somente no vínculo empregatício, excluindo, portanto, a hipótese de incidência sobre a remuneração de autônomos e empresários. Tratando-se de contribuição nova, não prevista na Constituição Federal, deveria, para sua criação, ter sido utilizado o instrumento próprio da Lei Complementar, conforme indicado no art. 195, §4º, e art. 154, inciso I, do texto constitucional.

O Supremo Tribunal Federal acabou por declarar inconstitucional a contribuição sobre a remuneração de autônomos, administradores e avulsos prevista na Lei 7.787/1989 e oficiou o Senado Federal que, por meio da Resolução no. 14, de 28/04/1995, suspendeu a executoriedade do referido dispositivo. A Lei 8.212/1991, repetindo o vício da Lei 7.787/1989, foi alvo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1.102-2 e 1.108-1, tendo sido considerada definitivamente inconstitucional em 16 de outubro de 1995. A decisão do STF teve efeito *erga omnes* sobre todos os contribuintes.

Desta forma, neste período houve a abertura de um vácuo contributivo referente aos segurados contribuintes individuais. Mesmo antes do reconhecimento da inconstitucionalidade da exação, ainda que a lei e Instruções Normativas do INSS exigissem que as empresas confeccionassem folha de pagamento de autônomos para controle fiscalizatório, pouquíssimas delas assim procediam, deixando também de recolher as respectivas contribuições, sendo uma forma de terceirizar a mão de obra sem arcar com quaisquer encargos trabalhistas ou previdenciários.

Para cobrir essa lacuna legislativa foi editada a Lei Complementar no. 84, de 18 de janeiro de 1996, com vigência a partir de maio de 1996 (face ao princípio tributário da anterioridade nonagesimal), instituindo nova fonte de custeio para a Seguridade Social, qual seja, a contribuição previdenciária do contratante sobre a remuneração de empresários, autônomos e avulsos.

A sonegação, porém, mostrou-se ampla devido à dificuldade de controle sobre esse tipo de mão de obra não habitual e sem vínculo formal. Tendo em vista a ausência de outros meios de controle efetivos, a fiscalização do INSS se valia de ações presenciais nas quais era feita a contagem física e identificação dos trabalhadores informais.

Constatando-se elementos de subordinação jurídica, lavrava-se a notificação fiscal relativa à contribuição devida conforme vínculo empregatício. Não sendo caracterizada a relação de emprego, efetuava-se o lançamento das contribuições relativas aos autônomos.

Cabe ressaltar que a fiscalização previdenciária (atribuição atual da Receita Federal do Brasil) tem competência para reconhecer a existência de vínculo empregatício sempre que observar a existência dos pressupostos legais de subordinação jurídica. Há jurisprudência do STJ neste sentido, conforme RESP nº 236.279/RJ, julgamento em 08 de fevereiro de 2000:

PREVIDENCIÁRIO. INSS FISCALIZAÇÃO. AUTUAÇÃO. POSSIBILIDADE. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. A fiscalização do INSS pode autuar empresa se esta deixar de recolher contribuições previdenciárias em relação às pessoas que ele julgue com vínculo empregatício. Caso discorde, a empresa dispõe do acesso à Justiça do Trabalho, a fim de questionar a existência do vínculo. Recurso provido.

Também serviam de prova as informações contidas nas ações reclamationárias trabalhistas, nas quais os próprios segurados revelavam a operacionalização da simulação e da fraude à legislação fiscal e trabalhista perpetrada pelos reclamados. A partir da informação da Justiça do Trabalho, efetuavam-se ações fiscais pontuais nas empresas, cujos lançamentos das contribuições previdenciárias resultavam em novas demandas no contencioso administrativo tributário e na Justiça Federal.¹⁸

Eram necessárias mudanças legislativas mais efetivas para ajudar a combater a informalidade na contratação da mão de obra.

Com o advento da Lei 9.876/1999, a alíquota da contribuição patronal passou de 15% a 20% sobre a remuneração dos contribuintes individuais (então autônomos, equiparados e empresários). Os contribuintes individuais, por sua vez, foram autorizados a deduzir até 9% de sua contribuição própria em carnê (reduzindo-a para 11% de sua remuneração), comprovados os recolhimentos das empresas tomadoras, conforme redação do art. 30, §§ 4º e 5º da Lei 8.212/1991, alterado pela Lei 9.876/1999:

Art. 30.

[....]

“§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 4º ao cooperado que prestar serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho.

A medida foi uma clara tentativa de atribuir um controle da contribuição da empresa pelo próprio segurado contribuinte individual, desejoso de obter uma vantagem em seu recolhimento individual em carnê. Este mecanismo somou-se ao implemento da obrigatoriedade de declaração dos contribuintes individuais em GFIP, a partir de janeiro de 1999.

¹⁸ Posteriormente, com a EC nº 20/1998, a partir de 16/12/1998 a competência para execução de ofício das contribuições sociais decorrentes das sentenças trabalhistas passou a ser da própria Justiça do Trabalho.

Porém, por meio da Instrução Normativa INSS/DC no. 87, de 27 de março de 2003, e com base na Medida Provisória no. 83, de 12 de dezembro de 2002 (transformada posteriormente na Lei 10.666/2003), simplificou-se a sistemática arrecadatória, atribuindo às empresas o ônus de reter e recolher diretamente a contribuição do segurado contribuinte individual, à alíquota de 11% (resultado da regra de dedução de 9% sobre os 20% devidos, prevista no §4º do art. 30 da Lei 8212/1991). O art. 13 da IN INSS/DC 87/2003 estabeleceu:

Art. 13. A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição previdenciária do contribuinte individual a seu serviço, mediante desconto na remuneração paga, devida ou creditada a este segurado, e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência, prorrogando-se o vencimento para o dia útil subsequente quando não houver expediente bancário no dia dois.

§ 1º A contribuição, a que se refere o caput deste artigo, em razão da dedução prevista no § 4º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, corresponde a 11% (onze por cento) do total da remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado contribuinte individual, observado o limite máximo do salário-de-contribuição.

Esta forma de arrecadação vige até hoje, sendo que o segurado contribuinte individual somente fará jus ao benefício correspondente ao valor retido e recolhido, bem como ao cômputo do tempo de contribuição para fins de aposentadoria, caso a empresa declare a remuneração corretamente em GFIP, o que representa uma forma de controle sobre a mesma já que é informação de interesse do beneficiário.

Todas estas alterações legislativas, onerando a contratação do autônomo e aperfeiçoando as formas de monitoramento e controle da mão de obra individual, contribuíram também para que surgisse o fenômeno da *pejotização* no mercado de trabalho.

8 PEJOTIZAÇÃO

Este neologismo¹⁹ foi criado para expressar a prática que materializa espécie de fraude ao regime de emprego, concretizando-se em uma imposição patronal para que o empregado constitua uma pessoa jurídica (PJ), passando a laborar mediante contrato de prestação de serviços e emissão de notas fiscais.

A Justiça do Trabalho já consolidou jurisprudência determinando a descaracterização da forma em virtude do contrato realidade, quando presentes as características de vínculo empregatício. Provada a existência da relação jurídica de emprego, desconsidera-se a formalidade contratual e a emissão de notas fiscais, garantindo-se ao trabalhador todos os direitos pertinentes ao vínculo empregatício. Nesse sentido, jurisprudência do TRT/SP:

PEJOTIZAÇÃO. EXIGÊNCIA DO EMPREGADOR PARA QUE O TRABALHADOR CONSTITUA PESSOA JURÍDICA COMO CONDIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INVALIDADE. ARTIGO 9º, DA CLT. RECONHECIMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. O sistema jurídico pátrio considera nulo o fenômeno hodiernamente denominado de "pejotização", neologismo pelo qual se define a hipótese em que o empregador, para se furtar ao cumprimento da legislação trabalhista, obriga o trabalhador a constituir pessoa jurídica, dando roupagem de relação interempresarial a um típico contrato de trabalho o que exige o reconhecimento do vínculo de emprego. (TRT/SP - 01697004820085020313 (01697200831302001) - RO - Ac. 4ªT 20110155240 - Rel. IVANI CONTINI BRAMANTE - DOE 25/02/2011)

A fiscalização previdenciária, ao se deparar com essa situação, vinha procedendo à desconsideração da pessoa jurídica e à lavratura do respectivo lançamento fiscal. Geralmente verificava-se que a empresa prestadora era de titularidade de um ex-empregado da tomadora, cuja demissão se dava no mês antecedente ao início das emissões de Notas Fiscais, as quais muito comumente eram emitidas com frequência mensal e numeração seqüencial contínua.

¹⁹ *Pejotização*, substantivização da sigla composta pelas duas letras iniciais da expressão *Pessoa Jurídica*, para referenciar a contratação de pessoas físicas para prestar trabalho em condições análogas às dos empregados, geralmente em fraude ao que dispõe o Direito Capitalista do Trabalho (RAMOS FILHO, 2011)

Porém, num revés, a Lei 11.196, de 21/11/2005, estabeleceu em seu art. 129:

Art. 129. Para **fins fiscais e previdenciários**, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (grifou-se)

A norma se materializa na seguinte situação: o Auditor Fiscal do Trabalho fiscaliza a empresa, verifica a situação fática, autua o tomador e descaracteriza a pessoa jurídica do prestador, configurando o vínculo empregatício entre ambos. Representa administrativamente à Receita Federal do Brasil para que esta proceda ao lançamento dos tributos correspondentes devidos.

Segue o Auditor Fiscal da Receita Federal, que tem competência previdenciária e fiscal, porém se obriga a respeitar a legislação aplicável às pessoas jurídicas, conforme dispositivo supracitado, nos casos das prestações de serviços ali elencadas. Como grande parte das atividades se enquadra na situação de serviços intelectuais, deixa de lançar os tributos que seriam devidos numa relação de emprego, por força da interpretação que tem sido feita desta norma no âmbito da administração pública.

Como consequência, o indivíduo é empregado para fins trabalhistas, mas para fins previdenciários permanece a pessoa jurídica, gerando uma aberração de categoria jurídica híbrida criada pela lei.

Fábio Zambitte Ibrahim²⁰, ao contrário, posiciona-se pela possibilidade de descaracterização da relação jurídica por parte da fiscalização, face à previsão do art. 50 do Código Civil. Aduz o autor:

Compete à fiscalização cobrar as contribuições sociais sobre a remuneração paga a empregados. Se não houvesse a possibilidade desta verificar a existência ou não do vínculo, para fins previdenciários, não haveria como atingir a sua função. Demandar o reconhecimento inicial do vínculo na Justiça do Trabalho beira o grotesco.

²⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010. p.194.

A regra do art. 129 da Lei 11.196/2005 permitiu, por exemplo, que apresentadores de programas de televisão (cujos altos salários oneravam os encargos da folha de pagamento de suas empregadoras) criassem pessoas jurídicas para contratações milionárias. A prestação é personalíssima, habitual, em caráter oneroso e com subordinação jurídica, indicando o vínculo empregatício.

Porém, tributariamente, teria ocorrido a elisão fiscal, uma supressão tributária permitida pela lei. O segurado deixa de ser empregado e passa a ser empresário (contribuinte individual). Recolhe, como pessoa jurídica, a contribuição previdenciária patronal de 20% sobre o pró-labore, que geralmente não é superior ao teto do Salário-de-Contribuição, muito embora a real remuneração nestes casos ultrapasse milhões de reais.

Há, no entanto, uma vedação tributária a estas empresas. Empresas que se dediquem a certas atividades estão proibidas de aderir ao SIMPLES Nacional, de acordo com a Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 17, inciso XI. Estão proibidas de recolher os impostos na forma do simples a empresa:

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

Embora a *pejotização* permitida pela lei para fins fiscais e previdenciários não devesse representar uma grande perda de arrecadação na maioria dos casos (em que os salários não ultrapassam o teto da previdência), por ter a pessoa jurídica que recolher a parte patronal de 20% sobre o pró-labore, acrescido da contribuição descontada do empresário (11%), o que ocorre é que a dispersão em um grande número de contribuintes dificulta o controle fiscalizatório, face ao pequeno contingente fiscal.

A facilidade do controle arrecadatário e do combate à sonegação está intimamente ligada à centralização das contribuições nos tomadores de serviço, geralmente empresas de porte maior, com domicílio certo e mais estáveis economicamente.

9 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE BASE DE CÁLCULO DA NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

No capítulo 3 foram descritas as dificuldades relacionadas à arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra, bem como a ineficiência do instituto da solidariedade, na cobrança destas contribuições.

Esta realidade demandou, a partir de fevereiro de 1999, a implantação da obrigação de retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias por parte das empresas tomadoras sobre as notas fiscais de serviços das empresas cedentes de mão de obra, em substituição ou compensação parcial da contribuição sobre as folhas de pagamento destas.

9.1 RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A Lei 9.711/1998 alterou profundamente a lógica de recolhimento das contribuições previdenciárias, à época arrecadadas e fiscalizadas pelo INSS (e atualmente pela Receita Federal do Brasil), ao instituir a retenção de 11% sobre as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, nas hipóteses de cessão de mão de obra e empreitada, dando nova redação ao art. 31, da Lei 8.212/1991.

Estabeleceu, a Lei 9.711/1998, que a retenção deveria ser feita sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços, e recolhida a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da referido documento fiscal em nome da empresa cedente de mão de obra.

A empresa cedente passou a destacar na nota fiscal o valor a ser retido, compensando-se deste montante quando do recolhimento da contribuição devida sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. Foi obrigada também a efetuar folhas de pagamento distintas para cada contratante tomador de serviços.

O dispositivo também alterou a definição de cessão de mão de obra, conforme já abordado no capítulo 3.

A arrecadação feita pela retenção gerou ações na Justiça Federal, por parte de empresas que alegavam tratar-se de nova exação incidente sobre o faturamento, ofendendo assim os princípios e regras tributárias constitucionais que determinam os limites ao poder de tributar.

Porém, a posição majoritária jurisprudencial, inclusive do STJ, foi a de que a retenção de 11% representava técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resultasse aumento da carga tributária ou criação de novo tributo, pois a empresa prestadora de serviços compensaria este valor retido em sua contribuição sobre a folha de pagamento.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal reafirmou, em 1º de agosto de 2011, que é constitucional a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviço para fins de contribuição previdenciária. A decisão, reconhecida a Repercussão Geral em 09/09/2010, foi tomada em julgamento de Recurso Extraordinário (RExt no. 603191):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE DA RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL. ART. 31 DA LEI 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.711/1998. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, negou provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela União a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 01.08.2011.

A Decisão do STF deve ser aplicada doravante a todos os processos que tratem sobre a matéria no país, pondo fim à longa discussão.

Este método de arrecadação representou um grande avanço no combate à sonegação, pois, como já referido, o sistema anterior, baseado na Solidariedade do contratante de mão de obra pelas contribuições dos prestadores, era bastante falho, sujeito facilmente à burla e de difícil controle fiscalizatório.

9.2 RECOLHIMENTO DE 15% SOBRE O PAGAMENTO A COOPERATIVAS DE TRABALHO

Conforme já mencionado, diante do quadro de ineficácia da legislação fiscal no combate à inadimplência, sonegação e outros artifícios de empresas prestadoras travestidas de cooperativas, foi editada a Lei 9.876, de 26/11/1999, que alterou diversos dispositivos da Lei 8.212/1991, incluindo, no inciso IV, do art 22, a contribuição da empresa tomadora de serviços de cooperativa de trabalho:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho

Portanto, a contribuição da cooperativa de trabalho em relação aos seus cooperados foi substituída pela contribuição da tomadora de seu serviço, à alíquota de 15% sobre o valor da Nota Fiscal, centralizando e facilitando o recolhimento do tributo. A base de cálculo pode se alterar conforme tipo de serviços prestados, seguindo a mesma lógica das demais formas de terceirização.

A contribuição sobre pagamentos a cooperativas de serviços médicos, por exemplo, pode ter sua base de cálculo reduzida a 30% do valor bruto da nota fiscal, em casos de contratos de risco global, situação em que se assegura atendimento completo, com cobertura de exames complementares e acomodações.

A cooperativa permanece ainda responsável pelo recolhimento das contribuições dos demais segurados empregados e contribuintes individuais não cooperados que lhe prestem serviços, como por exemplo a faxineira, o vigilante, a recepcionista, etc. Fica também mantida a obrigação de descontar e recolher a contribuição da parte dos cooperados, de 11% da remuneração destes até o limite máximo da tabela do Salário-de-Contribuição.

10 GUIA DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP)

Um dos maiores impactos na dinâmica da arrecadação e fiscalização previdenciária foi o advento da lei nº 9.528/97, que introduziu a obrigatoriedade de apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). O documento já existia para o recolhimento do FGTS e controle do Ministério do Trabalho, mas com a alteração legislativa passou a ser também um instrumento declaratório dos fatos geradores das contribuições previdenciárias a partir de janeiro de 1999. O recolhimento das contribuições previdenciárias e parafiscais aos terceiros continuou sendo feito pela Guia da Previdência Social (GPS), denominada anteriormente de Guia de Recolhimento da Previdência Social (GRPS).

Desde janeiro de 1999, todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas ao recolhimento do FGTS, conforme previsto na lei nº 8.036/1990 e legislações posteriores, bem como às contribuições à Previdência Social (de acordo com o disposto nas leis nº 8.212/1991 e 8.213/1991 e alterações), passaram a ser obrigadas ao cumprimento da obrigação acessória de preenchimento e entrega da GFIP.

São informados na GFIP os dados cadastrais da empresa e dos trabalhadores segurados obrigatórios do regime geral da previdência social, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, bem como os valores devidos ao INSS.

Com relação às contribuições sociais, a obrigação é acessória, pois não se refere ao recolhimento direto do tributo previdenciário.

As empresas estão obrigadas à entrega da GFIP ainda que não haja recolhimento de FGTS ou de Contribuições Previdenciárias, devendo, neste caso entregar a GFIP sem movimento, que será apenas um documento declaratório à autoridade fazendária, devendo conter todas as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social.

A GFIP possibilitou um controle sistêmico da terceirização de serviços, pois foi previsto campo próprio para informação de tomadores de serviço, bem como da retenção de 11% efetuada sobre as Notas Fiscais de serviços emitidas. Assim, a exigência de folhas e guias de pagamento específicas para a elisão da solidariedade foi totalmente suprida por esta nova forma de arrecadação. Aos tomadores cabe a retenção e o recolhimento de 11% do valor das Notas Fiscais e aos prestadores cabe o destaque na Nota Fiscal do valor a ser retido à Previdência Social e a declaração dos tomadores na GFIP. Os trabalhadores cedidos são vinculados ao estabelecimento da empresa tomadora, inclusive no caso de obras de construção civil.

A contribuição das empresas que contratam serviços de cooperativas de trabalho também foi contemplada com um campo de declaração na GFIP. Neste caso, a contribuição determinada pela lei 9.876/1999 tem como sujeito passivo a própria tomadora, que deve aplicar, sobre o valor da Nota Fiscal da cooperativa, a alíquota de 15%, resultando no montante do tributo a ser recolhido e declarado na GFIP própria.

Outra grande inovação da GFIP foi a inclusão dos segurados contribuintes individuais (empresários, autônomos e equiparados) que ficavam à margem dos departamentos pessoais das empresas, não obstante a lei, desde longa data, obrigar as empresas a preparar folhas de pagamento em que incluíssem estes segurados. Com a obrigatoriedade de inclusão destes segurados na GFIP, a previdência pôde obter maior controle sobre a contratação da mão de obra sem vínculo empregatício.

Desta forma, a GFIP foi o instrumento que possibilitou a operacionalização de significativa alteração legislativa ocorrida nos anos 1999 e 2000, sendo utilizada até o presente pela arrecadação e fiscalização da Receita Federal do Brasil, atual detentora da competência arrecadatória das contribuições previdenciárias, conforme art 2º da Lei 11.457/2007:

Art. 2º (...) cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei

nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Aproveitou-se a existência da Guia do FGTS, que era somente um documento de recolhimento da contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e que possuía apenas a Relação de Empregados, trazendo para dentro da declaração os segurados contribuintes individuais, que mesmo sem direito ao FGTS passaram a ser informados na guia.

Algumas adaptações foram necessárias, pois a base de cálculo do FGTS é um pouco diferente da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, além de haver algumas diferenças nos momentos de suas incidências. Cita-se, como exemplo, o décimo terceiro salário, cujo fato gerador previdenciário ocorre apenas quando do pagamento da segunda e última parcela (sobre o valor total), ao passo que o FGTS incide diretamente sobre cada parcela paga.

O implemento da GFIP possibilitou ao Fisco uma visualização panorâmica dos fatos geradores de contribuição previdenciária em cada empresa. As remunerações efetuadas a trabalhadores empregados e contribuintes individuais, a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, a contratação de cooperativas, a subrogação da contribuição rural, a existência de patrocínio de times de futebol: todas estas situações fáticas foram abarcadas em um documento só, com teor declaratório e apto a gerar o lançamento fiscal.

O controle, porém, ainda deve ser aperfeiçoado. Atualmente as rubricas que compõem a remuneração do trabalhador apenas são possíveis de identificação nas Folhas de Pagamento das empresas. A verificação das rubricas que devem sofrer incidência das contribuições previdenciárias ainda é feita manualmente pelos agentes fiscais em auditoria nas empresas.

Está em curso, no âmbito da Receita Federal do Brasil, o projeto da Folha de Pagamento eletrônica, que deve suprir esta deficiência. As informações dos itens que compõem a remuneração de cada trabalhador deverão no futuro ser enviadas pela empresa na rede internet, possibilitando ao Fisco a análise detalhada da composição das verbas que servem de base de cálculo para os tributos federais (Imposto de Renda, Contribuições Previdenciárias e Contribuições Parafiscais aos terceiros).

11 SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES (SIMPLES)

O art. 179 da Constituição Federal determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão dispensar, às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Neste sentido, visando ao incentivo das microempresas e empresas de pequeno porte, foi criada a Lei do SIMPLES (Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996). A partir de 1º de janeiro de 1997 as pessoas jurídicas que se enquadravam nos requisitos da Lei puderam optar pela inscrição no sistema unificado de pagamento de impostos (IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS, IPI e Contribuições para a Seguridade Social).

Assim, a empresa optante ficou dispensada do recolhimento da parte patronal das contribuições previdenciárias, devendo apenas recolher a parte a ser descontada do segurado empregado. Esta lei incentivou a criação de postos formais de trabalho, tendo em vista a desoneração da contribuição previdenciária patronal, substituída por um recolhimento percentual em razão do faturamento da empresa.

A Lei Complementar no. 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o SIMPLES Nacional, revogando a Lei 9.317/1996, que havia instituído o SIMPLES Federal. Passou a valer a partir de 1º de julho de 2007 e incluiu também os impostos ICMS e ISS. Abarcou outros contribuintes permitindo, por exemplo, a opção por empresas que se dedicam à atividade de construção civil. Permitiu ainda que as empresas prestadoras de serviço de vigilância, limpeza e conservação também aderissem ao SIMPLES. Contudo, houve uma mudança significativa ao retirar, da substituição tributária, a contribuição patronal previdenciária. Para essas empresas, a contribuição previdenciária deve ser recolhida normalmente como empresa não optante, de acordo com o art 18, §5º-C:

§ 5º-C. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, **devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:**

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

[...]

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

Esta alteração mantém a lógica da retenção de 11% sobre as Notas Fiscais das empresas prestadoras de serviço. Caso a contribuição patronal previdenciária de prestadores de serviço fosse substituída pela contribuição unificada sobre a receita do SIMPLES, isto geraria créditos constantes do contribuinte, relativos às contribuições retidas pelos tomadores e não compensáveis. Tais créditos, não podendo ser compensados com contribuições da mesma espécie, deveriam ser objeto de pedidos de restituição administrativos, os quais abarrotariam os órgãos competentes da administração tributária.

As alterações introduzidas pelo SIMPLES reduziram a carga tributária para milhares de empresas formais e levou um grande número de micro e pequenas empresas à formalidade, incrementando a arrecadação previdenciária.

A iniciativa do SIMPLES teve impacto relevante na formalização da mão de obra direta não terceirizada e na arrecadação previdenciária, tendo em vista que as microempresas são grandes geradoras de empregos no país. Dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho e Emprego (RAIS/MTE), comprovam que os estabelecimentos com até 49 vínculos foram responsáveis por quase metade dos postos de emprego gerados entre 2007 e 2008:

TABELA 2 - ESTOQUE DE EMPREGOS FORMAIS SEGUNDO TAMANHO DO ESTABELECIMENTO. BRASIL 2007 E 2008.

Tamanho do Estabelecimento	2007	2008	Var. Abs.	Var. Rel. (%)
Até 4 vínculos ativos	3.191.057	3.337.147	146.090	4,58
De 5 a 9 vínculos ativos	3.008.577	3.176.581	168.004	5,58
De 10 a 19 vínculos ativos	3.371.636	3.588.332	216.696	6,43
De 20 a 49 vínculos ativos	4.281.128	4.564.415	283.287	6,62
De 50 a 99 vínculos ativos	3.033.454	3.230.499	197.045	6,50
De 100 a 249 vínculos ativos	3.913.944	4.101.840	187.896	4,80
De 250 a 499 vínculos ativos	3.356.854	3.456.578	99.724	2,97
De 500 a 999 vínculos ativos	3.306.226	3.396.327	90.101	2,73
1000 ou mais vínculos ativos	10.144.554	10.589.847	445.293	4,39
Total	37.607.430	39.441.566	1.834.136	4,88

Fonte: RAIS - Dec. 76.900/75 Elaboração: CGET/DES/SPPE/TEM

De cerca de 1,8 milhões de empregos gerados entre 2007 e 2008, quase 900 mil foram em empresas com até 49 vínculos ativos.

12 TENDÊNCIAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FUTURO DA MÃO DE OBRA.

Empresas que contam com assessoria jurídica especializada têm se utilizado largamente de formas alternativas para elisão das contribuições sociais, concedendo uma série de benefícios *in natura* ou indiretos a seus trabalhadores.

Uma forma de recompensar o trabalhador pelos seus préstimos se faz mediante pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, conforme disposto na Lei 10.101/2000. Havendo previsão clara e definida em acordo ou convenção coletiva, não há incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas a este título.

Há também o pagamento de juros sobre o capital próprio para os sócios, previsto na Lei 9.249/1995, não se configurando fato gerador de contribuições previdenciárias. Trata-se de um cálculo efetuado sobre o valor do capital social integralizado pelo sócio, podendo retirar um valor proporcional a este, sem incidência previdenciária e com possibilidade de dedução do Imposto de Renda da pessoa jurídica.

Porém, algumas das formas de retribuição configuram-se verdadeira evasão tributária, que ocorre quando o fato gerador da contribuição existe, mas é mascarado para que o Fisco não alcance o tributo devido.

Cita-se como exemplo o pagamento de prêmios e bonificações mediante depósito em cartão eletrônico utilizado para compras em lojas conveniadas ou mesmo para saque em instituições bancárias. Esses valores não transitam pelos lançamentos contábeis de salários e tampouco por folhas de pagamento, não sendo oferecidos à tributação.

Outra forma bastante comum é a abertura de contas de previdência privada em nome dos trabalhadores para a realização de aportes salariais periódicos disfarçados de planos complementares de previdência, sob o suposto abrigo do art. 28, §9º, da Lei 8.212/1991:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT

Recentemente tem ganhado força a remuneração por meio de *stock options*, tanto para o empregado como para o administrador.

*Stock Options*²¹ são direitos de compras de ações da própria empresa para posterior revenda, conferidos a diretores ou empregados, uma vez cumpridas determinadas condições ou requisitos.

Trata-se de um incentivo aos funcionários, os quais, acreditando que seu trabalho implicará em uma valorização da empresa, se habilitam a exercer as opções de compra das ações a preços relativamente menores ao de mercado, podendo posteriormente revender as ações a valor maior, quando o patrimônio da companhia estiver majorado.

As condições podem ser tempo de casa, atingimento de resultados ou metas a serem cumpridas. O fisco tem entendido tratar-se de benefício remuneratório e, portanto, efetuado lançamentos de contribuições previdenciárias. Por ser uma forma relativamente recente de concessão de benefícios, ainda não há legislação clara a respeito da incidência tributária, dividindo-se a jurisprudência sobre o assunto.

Tem sido majoritária a corrente que entende que seja apenas uma expectativa de direito, de natureza comercial, pois o detentor da opção pode não se

²¹ "A stock option plan is a right to purchase a corporation's shares within a designated period of time (say, five years) at a set price (say, \$ 10 per share, which is the fair market value at the date the option is granted). When the option price is less than the market value at the time of the option is granted, the immediate financial benefit to the holder of the option is obvious. But when the option price is set at or above the then-market-price (as in the example), the advantage to the holders of the option comes about only if the market price increases during the option period (say, to \$ 20 per share), thus enabling them to buy shares at a price below current value." CHOPER, Jesse H.; COFFEE JR.; John C.; GILSON, Ronald J. **Cases and materials on corporations**. 5. ed. New York: Aspen Publishers, 2000. p. 149. apud OLIVEIRA, Cristiano Mayrink de. **Stock Option Plans: natureza jurídica e reflexos previdenciários**. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2007, p 22.

beneficiar da outorga se o preço das ações cair no mercado durante o período aquisitivo. O TST também tem se decidido pela natureza não-salarial das *stock options*:

PROC. Nº TST-RR-3273/1998-064-02-00.7 CJ AIRR-3273/1998-064-02-40.1

STOCK OPTION PLANS. NATUREZA SALARIAL. Não se configura a natureza salarial da parcela quando a vantagem percebida está desvinculada da força de trabalho disponibilizada e se insere no poder deliberativo do empregado, não se visualizando as ofensas aos arts. 457 e 458 da CLT. Os arestos colacionados revelam-se inservíveis, nos termos da Súmula nº 296 do TST e do art. 896 da CLT. Recurso não conhecido

Apresenta-se, portanto, o embate de forças entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Novas formas, lícitas ou não, de evitar o pagamento de tributos são descobertas ou criadas pelos contribuintes a cada dia e o Fisco busca mecanismos de barrar e prevenir estas operações objetivando sustentar a operacionalidade do sistema previdenciário.

Na realidade a tributação que incide diretamente sobre a mão de obra encarece a contratação formal, inibindo-a. Num contexto de política pública de geração de empregos torna-se proibitivo o aumento dos encargos sobre os setores produtivos.

A iniciativa do SIMPLES indica um caminho no qual não há correspondência direta entre número de empregados e o valor da contribuição previdenciária. Considerando que o perfil demográfico brasileiro se altera rapidamente, tendendo a inverter o tradicional gráfico estatístico piramidal, verifica-se que a médio prazo o número de trabalhadores ativos a contribuir para o RGPS será suplantado pelos beneficiários aposentados e pensionistas.

Muito embora o Brasil passe conjunturalmente por uma situação de alto índice de empregos formais, a tendência do sistema previdenciário é francamente deficitária se mantida a forma de arrecadação atual. Nesse sentido é bastante lógico que se busquem novas fórmulas de custeio previdenciário não necessariamente baseadas na remuneração da mão de obra, mas na receita e no faturamento das empresas.

13 UNIFICAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAL E PREVIDENCIÁRIA. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO.

A lei 11.457, de 16 de março de 2007, criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que unificou a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária, extinguindo-as, sendo este novo órgão criado vinculado ao Ministério da Fazenda. As antigas atribuições das duas Secretarias foram condensadas em uma só, e o processo administrativo fiscal previdenciário passou a ser regido pela Lei 9.430/1996 e pelo Decreto 70.235/1972, tais como os demais tributos federais.

A estrutura de arrecadação e fiscalização das contribuições sociais deixou de ser atribuição da autarquia INSS e passou a ser competência da Receita Federal do Brasil (RFB), para a qual foram redistribuídos os respectivos servidores.

As alterações no órgão responsável pela arrecadação e fiscalização dos tributos previdenciários, a partir da unificação do fisco federal, foram e têm sido extensas. Antes mesmo da edição da Súmula Vinculante no. 8 pelo STF²², que considerou inconstitucional o prazo decadencial de 10 anos previsto na Lei 8.212/1991 para o lançamento das contribuições previdenciárias, a Receita Federal do Brasil já vinha fiscalizando e cobrando estes tributos retroagindo somente 5 anos, tal como já se atuava na extinta Secretaria da Receita Federal para os demais tributos fazendários com prazo decadencial regido pelo Código Tributário Nacional.

Desde a unificação das Receitas, o meio empresarial aguardava a desoneração das contribuições sociais sobre a folha de pagamento. A Medida Provisória nº 428, de 12 de maio de 2008, convertida na Lei 11.774/2008, trouxe a possibilidade da redução da contribuição patronal de 20% sobre a remuneração de empregados, avulsos e contribuintes individuais, prevista no art. 22, incisos I e III da

²² **Súmula Vinculante no. 8 do STF:** “São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Lei 8.212/1991. Tal redutor valeu apenas para as empresas que atuam na área de Tecnologia da Informação e de Tecnologia da Informação e Comunicação. A empresa podia reduzir um décimo do percentual correspondente à razão entre a receita bruta de venda de serviços para o mercado externo e a receita bruta total de vendas. Explica Fábio Zambitte Ibrahim²³:

[...] para cada 10% da receita total que seja destinada à exportação, reduz-se 1% da contribuição sobre a folha. Por exemplo, se uma empresa de TI, na sua receita total, tem, exatamente, 50% desta originária de exportação e a outra metade oriunda do mercado interno, terá a contribuição sobre a folha reduzida para 15% (50% de receita global de exportação reduz em 5% a contribuição sobre a folha). Se uma empresa de TI dedica-se exclusivamente à exportação (100%), terá sua contribuição sobre a folha reduzida para 10%.

De modo a não afetar o resultado financeiro previdenciário, a lei estabeleceu que a União deveria compensar o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa da renúncia fiscal, conforme previsto no §10, do art. 14, da Lei 11.774/2008.

Contudo, recentemente, a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, suspendeu a eficácia deste dispositivo ao estabelecer que, de 1º de dezembro de 2011 até 31 de dezembro de 2012, a contribuição previdenciária patronal das empresas de Tecnologia da Informação e de Tecnologia da Informação e Comunicação fica substituída por uma contribuição de 2,5% sobre a receita bruta.

A MP 540 trouxe um pacote de diversos incentivos do governo aos setores produtivos denominado BRASIL MAIOR, projeto criado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Incluiu, também, a desoneração da contribuição previdenciária patronal das empresas fabricantes de vestuário, calçados e móveis, substituindo-a pela contribuição de 1,5% sobre a receita bruta. Esta desoneração vale apenas no período de 1º de dezembro de 2011 até 31 de dezembro de 2012.

²³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010. p.259.

O objetivo é que as medidas tenham impacto neutro ou até mesmo positivo nas contas da Previdência Social, tributando quem tem maior faturamento (mas não oferece postos de trabalho proporcionalmente) e beneficiando aqueles que empregam mais intensamente mão de obra direta. Trata-se de um período de experiência para avaliação da repercussão da substituição tributária no fundo da previdência social.

Também no sentido da minimização dos encargos sociais, e procurando trazer mais trabalhadores à formalidade, veio a Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, criando a figura do microempreendedor individual (MEI), que deve recolher 3% sobre o salário de contribuição do segurado a seu serviço. A alíquota da contribuição foi reduzida e a base de cálculo refere-se não à remuneração, mas ao Salário-de-Contribuição, que possui um teto definido pela Previdência Social.

A desoneração da folha de pagamento faz parte, também, da Proposta de Emenda Constitucional - PEC nº 233/2008, que se encontra em estudo no Congresso Nacional e pretende alterar profundamente todo o Sistema Tributário Nacional.

Um dos argumentos para a supressão ou diminuição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento é o de que seu implemento geraria maior número de empregos. Porém, os críticos desta medida alegam que o suposto incentivo não seria capaz de estimular a formalização de postos de trabalho, tendo em vista que o principal efeito ocorreria apenas sobre as médias e grandes empresas, uma vez que as micro e pequenas empresas já têm desoneração total por meio do SIMPLES e as maiores empresas possuem baixo nível de informalidade na contratação da mão de obra.

Acrescentam que a redução do custo do fator trabalho não implica necessariamente no aumento do nível de emprego, o que dependeria também de diversos outros fatores.

Não obstante a relevância do tema da geração de empregos, coloca-se no centro do debate a equação de financiamento do sistema previdenciário brasileiro. A proporção entre beneficiários e contribuintes do sistema cresce continuamente,

inviabilizando a equação baseada majoritariamente na contribuição sobre a folha de pagamento das empresas.

Ocorre que a legislação de custeio da previdência social caracteriza-se constitucionalmente pela diversidade da base de financiamento e já comporta diversos tratamentos diferenciados, tais como as contribuições dos clubes de futebol profissional sobre a receita bruta dos espetáculos desportivos (inclusive transmissão, patrocínios, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade e propaganda); das micro e pequenas empresas optantes pelo Simples; e dos produtores rurais pessoas física e jurídica e da agroindústria, sobre as receitas provenientes da comercialização da produção.

Portanto, a desoneração da folha de pagamento e sua substituição por outra forma de contribuição não é inédita. Porém, face à tendência deficitária do sistema, este não comportará no futuro mais renúncias fiscais como aquela decorrente dos benefícios concedidos pela Constituição Federal de 1988 aos trabalhadores rurais, sem a respectiva contrapartida contributiva. Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) determina que os entes públicos devem estimar o valor da renúncia fiscal, bem como as respectivas medidas de compensação para suprir as despesas de caráter continuado.

14 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo trouxe, de forma sucinta, as principais alterações normativas que ocorreram na legislação de custeio da previdência social brasileira em resposta à dinâmica do mercado de trabalho e atividade empresarial nas décadas de 1990 e 2000. Este ensaio focou-se nas contribuições sociais, que representam apenas parte dos encargos a que os empregadores estão sujeitos sobre sua folha de pagamento. Assim, não se buscou abarcar toda a extensão das despesas e encargos trabalhistas decorrentes da contratação da mão de obra.

Verificou-se a estrutura constitucional do sistema de custeio da Seguridade Social em nosso país. Analisou-se a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias (sujeitos da obrigação tributária, fatos geradores, bases de cálculo e alíquota). Constatou-se que o sistema previdenciário necessita de constantes ajustes, face à dinâmica da contratação da mão de obra no Brasil, que tem gerado conseqüências fiscais elisivas e evasivas. Concluiu-se que grande parte das alterações normativas se deram no sentido do aperfeiçoamento das técnicas de arrecadação e de controle das contribuições, e também no âmbito da fiscalização e combate à sonegação, o que por si é meritório, mas ainda insuficiente.

Discute-se hoje o esgotamento da capacidade contributiva dos setores produtivos da sociedade. Para CASTRO e LAZZARI ²⁴, é impossível majorar as contribuições sobre as empresas além do patamar atual. Estes autores criticam, ainda, a voracidade arrecadadora do Estado, como na Emenda Constitucional nº 20/1998, que determinou a execução de ofício das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças no âmbito da Justiça do Trabalho:

como forma de melhorar a arrecadação, estabeleceu-se o contrassenso de executar sem direito a prévio contraditório e ampla defesa – as contribuições à seguridade decorrentes de sentenças condenatórias na Justiça do Trabalho

²⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 13ª ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

Por outro lado, verifica-se que tal alteração, regulada posteriormente pela Lei 10.035/2000, foi de grande importância no objetivo de obstaculizar a evasão previdenciária, considerando que a melhor fiscalização é aquela feita pelo próprio trabalhador, na defesa de seus direitos. As informações possuem mais fidedignidade, são mais documentadas e detalhadas, ao contrário daquelas disponibilizadas pelas empresas aos agentes fiscais: deturpadas, extemporâneas e vagas.

Neste aspecto, as diversas formas alternativas de contratação da mão de obra encontradas pelos empresários no intuito de diminuir os encargos sociais, a maioria delas representando a precarização das condições dos trabalhadores, encontraram seu contraponto não somente nas alterações da legislação de custeio e atos administrativos do poder executivo, mas também no importante papel da Justiça do Trabalho, que com toda a sua estrutura a favor da arrecadação previdenciária tem determinado o recolhimento compulsório das contribuições sociais ao término dos processos trabalhistas.

Ressalte-se que a reversão dos tributos aos cofres previdenciários, no âmbito da Justiça laboral, é muito mais célere do que aquela decorrente da lavratura de autos de infração, submetidos a um demorado processo administrativo fiscal, com todo o seu moroso contencioso tributário. Muitas vezes a discussão é levada à Justiça Federal, perdurando o litígio por diversos anos, quando não ocorre de serem posteriormente inclusos os créditos previdenciários incontroversos em alguns dos diversos programas de recuperação fiscal a juros subsidiados, multas reduzidas, e parcelamentos a “perder de vista”, que desmoralizam todo o trabalho fiscalizatório, de repressão à sonegação fiscal e de incentivo à formalização dos vínculos laborais.

Em vista da tendência deficitária do sistema previdenciário, novos aprimoramentos têm sido implementados, dentre eles a diversificação das fontes de custeio, notadamente a substituição (parcial ou total) da contribuição patronal sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita ou faturamento. Obviamente, face ao envelhecimento da população, são necessários também ajustes nas concessões de Benefícios Previdenciários, que não foram objeto deste estudo.

É importante ressaltar que, muito embora o sistema de Custeio Previdenciário (contribuição sobre a folha de pagamento destinada às aposentadorias) tratado aqui neste trabalho seja deficitário, a Seguridade Social como um todo, incluindo as fontes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para Fins Sociais, Contribuição sobre as receitas de concursos de prognósticos, destinados à cobertura de todos os benefícios constitucionalmente previstos, é superavitária²⁵.

Com um aumento nas receitas muito superior ao verificado nas despesas, a Seguridade Social apresentou, em 2010, um superávit de R\$ 58,1 bilhões (ANFIP, 2011:15)

Atualmente há propostas de reforma previdenciária em estudo no Fórum Nacional de Previdência Social, órgão de discussão instituído pelo Decreto 6.019, de 22 de janeiro de 2007, para subsidiar a elaboração de propostas legislativas e normas infralegais pertinentes às questões previdenciárias. O Fórum também parte das premissas de que se deve promover a formalização da mão de obra, fortalecer a fiscalização no combate à sonegação e rever a legislação da cobrança de dívidas.

Segundo CASTRO e LAZZARI²⁶, o Banco Mundial tem defendido que, para a eliminação do risco de colapso do sistema previdenciário baseado na repartição, deveria-se adotar um sistema baseado no tripé de financiamento: impostos, poupança do setor privado e poupança individual daqueles que desejam maior proteção e cobertura.

A discussão passa pela quebra dos princípios constitucionais de solidariedade e universalidade e pela adoção de regimes de seguros pessoais e privados, abandonando o conceito securitário e abraçando a lógica atuarial de capitalização de contas individuais. Nesse sentido ganhariam força os fundos de previdência privada, abertos à adesão individual e sob controle de instituições financeiras. Este modelo, adotado no Chile, sofre críticas por não ser considerado essencialmente previdenciário. Reinhold Stephanes, ex-Ministro da Previdência Social, pondera:

²⁵ ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Análise da Seguridade Social 2010**. Brasília: ANFIP, 2011. p. 15.

²⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista, obra citada. p.899.

Acontece que esse esquema (...) não é bem previdência social e sim poupança individual (...) creio que tenha sentido antes econômico do que social, e sabemos que aquele aspecto é mais atraente que este e dá mais prestígio ²⁷.

CASTRO e LAZZARI ²⁸ defendem que

o maior problema a ser enfrentado é o de como criar, entre os brasileiros, uma verdadeira “cultura de previdência”: fazer com que as pessoas entendam que a Previdência é um bem necessário (e não um mal) para a proteção de todos nós, em períodos de adversidade, e que ela só poderá funcionar bem se todos fizermos a nossa parte, contribuindo, e assim nos garantindo e a nossos dependentes para o tempo em que não possamos trabalhar.

A questão fiscal previdenciária é complexa, pois está no centro de políticas públicas de desenvolvimento econômico-social. Se, por um lado, as contribuições sociais oneram os custos dos setores produtivos, tornando-os menos competitivos frente à concorrência internacional, por outro lado, garantem a sustentação do regime geral que acaba, por fim, fomentando o mercado consumidor interno ao redistribuir a renda gerada no país.

A oneração excessiva da mão de obra formal contribui para acarretar a informalidade desta, precarizando a condição do trabalhador ao alijá-lo sistema de seguridade social. Frise-se que o sistema não é apenas previdenciário, mas também securitário, pois serve para garantir ao trabalhador e seus dependentes suporte em situações de doença, incapacidade e morte.

As alterações legislativas e normativas apresentadas neste estudo implementaram-se no sentido da inserção do maior número de trabalhadores ao sistema formal, por meio de mecanismos alternativos arrecadatórios, fiscalizatórios e de substituição tributária.

É certo que as soluções adotadas no mundo empresarial caminham em velocidade maior que a capacidade de adaptação do poder público e, como consequência, há invariavelmente uma inércia estatal, um *deficit* legislativo a ser suprimido, como visto na questão da contratação da mão de obra.

²⁷ STEPHANES, 1998, apud CASTRO e LAZZARI, obra citada. p.900.

²⁸ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista, obra citada. p.900.

A substituição da contribuição patronal previdenciária sobre a folha de pagamento por outros meios contributivos pode representar uma quebra de paradigma do aprimoramento da legislação de custeio como reflexo das formas de utilização da força de trabalho pelas empresas.

Ao se desvincular a arrecadação previdenciária das hipóteses de incidência fundadas em relações laborais, ou mesmo mitigar sua dependência das mudanças na contratação da mão de obra e de suas formas de remuneração, libertam-se o legislador e a autoridade administrativa da constante observação de práticas, legais ou não, que buscam a diminuição dos encargos sociais. As atividades arrecadatórias e fiscalizatórias, porém, apenas mudarão de endereço, dirigindo-se a atenção do poder público para o monitoramento do faturamento e receita das empresas ou outras formas que venham a substituir a tributação sobre a mão de obra.

Reformas difíceis necessitam de maioria nas casas legislativas e, considerando interesses eleitorais de curto prazo, sucessivos governos têm tido dificuldades para a concretização de alterações mais extensas e menos paliativas sobre as normas previdenciárias. Elas serão indispensáveis e inevitáveis a médio e longo prazo.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Seguridade Social 2007**. Brasília: ANFIP, 2008.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Seguridade Social 2010**. Brasília: ANFIP, 2011.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. **Relação anual de informações sociais**. Brasília, D.F., 2011. Disponível em <<http://www.mte.gov.br/rais>>, acesso em 23 julho 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho**. 5ª ed. Niterói: Impetus, 2011.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 13ª ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do trabalho**. 10ª ed. São Paulo: LTr, 2011.

Subseção DIEESE-CUT Nacional. **Tributos e desenvolvimento: Perspectivas para o Trabalho e a Distribuição de Renda**. Jornada pelo Desenvolvimento – propostas CUT. Caderno de Subsídios 1, março de 2011. Disponível em <www.cut.org.br/.../cut.../tributos-e-desenvolvimento-perspectivas-para-o-trabalho-e-a-distribuicao-de-renda.pdf>, acesso em 5 outubro 2011.

GIOSA, Lívio Antônio. **Terceirização: uma abordagem estratégica**. 5ª ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Retenção na fonte como Obrigação Instrumental**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. **Manual de fiscalização**. Publicação interna: Boletim de Serviço nº 165, aprovado pela Instrução Normativa INSS/DAF/ nº 4, de 23 de agosto de 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed., São Paulo : Malheiros, 2000.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de Direito Previdenciário**. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2001.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **A Seguridade Social na Constituição Federal**. São Paulo: LTr, 2001.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário. Tomo I – Noções de Direito Previdenciário**. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2001.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Legislação da Seguridade Social**. 7ª ed. São Paulo: LTr, 1996.

MARTINS, Sérgio Pinto. **A terceirização e o Direito do Trabalho**. 7 ed., São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Flexibilização das condições de trabalho**, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed., Rio de Janeiro : Forense, v.2, 1994.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao Direito do Trabalho**. 27ª ed., São Paulo: LTr, 2001.

NOGUEIRA, Narlon Gutierre. **A Constituição e o direito à Previdência Social** in Revista de Previdência Social nº334. São Paulo: LTr, 2008.

OLIVEIRA, Cristiano Mayrink de. **Stock Option Plans: natureza jurídica e reflexos previdenciários**. Dissertação de Mestrado. Nova Lima, 2007.

OLIVEIRA, Isabela Fadul de. **A Flexibilização da legislação trabalhista no Brasil: o caso da nova modalidade de contrato individual de emprego por tempo determinado criado pela lei 9.601/98**. XV CONGRESSO BRASILEIRO DE SOCIOLOGIA, Curitiba, 2011. Disponível em <[http://www.sistemasmart.com.br/sbs2011/arquivos/30_6_2011_22_0_23 .pdf](http://www.sistemasmart.com.br/sbs2011/arquivos/30_6_2011_22_0_23.pdf)>, acesso em 23 jul. 2011.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. **Contribuições para a Seguridade Social**. 1ª ed. São Paulo: LTr, 2003.

POLÔNIO, Wilson Alves. **Terceirização. Aspectos legais, trabalhistas e tributários**. 1ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.

RAMOS FILHO, Wilson. **Direito Capitalista do Trabalho: História Mitos e Perspectivas no Brasil** (obra no prelo).

SILVA FILHO, Cícero Virgulino. **Cooperativas de trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001.